

СУМСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису

ДУМЧИКОВ МИХАЙЛО ОЛЕКСАНДОРОВИЧ

Прим. № _____
УДК 342.9

ДИСЕРТАЦІЯ

**АДМІНІСТРАТИВНО–ПРАВОВІ ЗАСАДИ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ
ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право
(081 — Право)

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень.
Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають
посилання на відповідне джерело

Науковий керівник —
Куліш Анатолій Миколайович,
доктор юридичних наук, професор,
заслужений юрист України

Суми 2018

АНОТАЦІЯ

Думчиков М. О. Адміністративно–правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків та зборів в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук (доктора філософії) за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право; (081 – право). – Сумський державний університет. – Суми, 2018.

Дисертацію присвячено аналізу адміністративно-правових засад реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні.

У роботі удосконалено розуміння в теорії податкового права понять «податок» та «збір», під якими відповідно пропонується розуміти: податок це – індивідуальний, безвідплатний, безумовний та безповоротний, обов’язковий грошовий платіж, що справляється до відповідного бюджету платником податків у порядку і в терміни, встановлені законом; збір – це законний обов’язковий платіж, що має цільове призначення, сплата якого є однією з умов здійснення на користь платника такого платежу певних юридично значущих дій, зокрема надання певних прав, видача дозволів або ліцензій органами державної влади та органами місцевого самоврядування.

З’ясовуються функції податків і зборів в Україні, серед яких виділено фіскальну, регулювальну, контрольну, стимулюючу функції, а також принципів загальнодержавного і місцевого оподаткування в Україні. Узагальнюються принципи загальнодержавного та місцевого оподаткування в Україні. Пропонується до принципів оподаткування відносити принцип стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності, а також принцип компетенції у сфері оподаткування.

Виокремлено та охарактеризовано п'ять етапів становлення та розвитку системи загальнодержавних податків і зборів та два етапи становлення та розвитку системи місцевих податків і зборів в Україні.

Надано авторське визначення поняття «адміністративно-правове регулювання системи оподаткування в Україні», під яким запропоновано розуміти цілеспрямований, нормативно-організуючий вплив прийнятої державою сукупності адміністративно-правових норм на систему оподаткування України. Визначено особливості адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України на сучасному етапі її розвитку, до яких віднесено: 1) істотний вплив міжнародно-правового регулювання податкових відносин у рамках ЄС на адміністративно-правове регулювання системи оподаткування України; 2) перебування сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України на етапі свого вдосконалення, що обумовлено сучасними євроінтеграційними процесами; 3) адміністративно-правові засади загальнодержавного та місцевого оподаткування, закріплені в Конституції України, міжнародних актах, законах України та підзаконних актах як органів виконавчої влади, так і органів місцевого самоврядування.

Проаналізовано сучасний стан системи оподаткування України і зроблено висновок, що основними недоліками ПДФО є відсутність прогресивної шкали оподаткування, цим порушується принцип справедливості оподаткування та покладання тягара зі сплати ЄСВ виключно на роботодавця; податку на прибуток підприємств – відсутність консолідованого оподаткування прибутку підприємств; ПДВ – значна кількість пільг, відсутність диференціації в оподаткуванні та махінації з відшкодуванням ПДВ; транспортного податку – обмежений перелік об'єктів оподаткування; податку на майно, відмінного від земельної ділянки – існування широкої системи пільг, яка фактично звільняє особи від сплати цього податку.

Узагальнюється досвід зарубіжних держав у сфері оподаткування, на підставі чого визначено, що: 1) адміністративно-правове регулювання оподаткування в державах ЄС здійснюється як директивами та регламентами Європейського парламенту, так і нормами національного законодавства держав-членів ЄС; 2) ставки акцизів на алкогольну та тютюнову продукцію в державах ЄС значно вищі за вітчизняні; 3) у частині податку на прибуток підприємств та ПДФО більшість зарубіжних держав використовує прогресивну шкалу оподаткування; 4) досвід зарубіжних держав у частині податку на розкіш свідчить, що майже всі розвинені країни вводили цей податок, однак у деяких із них він не прижився з тих чи інших причин; 5) досвід більшості зарубіжних держав свідчить, що соціальні внески сплачують у переважній більшості комбіновано, тобто і роботодавці і працівники; 6) у сфері оподаткування транспортних засобів досвід зарубіжних держав є досить прогресивним та має певні особливості, серед яких: оподаткування автомобілів залежно від об'єму їх двигуна і викиду вуглекислого газу в повітря; застосування підвищеної ставки податку до автомобілів із дизельними двигунами та зниженої до бензинових двигунів; пільгове оподаткування електромобілів та гібридних автомобілів.

Робляться рекомендації щодо вдосконалення адміністративно-правих засад реформування загальнодержавних податків і зборів в Україні. Пропонується: 1) оподаткування доходів фізичних осіб здійснювати за прогресивною шкалою, а тягар зі сплати ЄСВ розподілити між роботодавцем та найманими працівниками; 2) в частині прибуткового податку зменшити ставку податку для юридичних осіб, які займаються інноваційними видами діяльності; 3) закріпити на законодавчому рівні диференційовані ставки щодо сплати ПДВ, при цьому зниженні ставки передбачити для товарів першої необхідності; для забезпечення прозорості бюджетного відшкодування грошових сум із ПДВ створити публічний електронний реєстр на відшкодування ПДВ.

Підкреслена необхідність щорічного поступового підвищення акцизів на алкогольну та тютюнову продукцію, а також запровадження електронної

системи за рухом підакцизних товарів, що дасть можливість покращити моніторинг зі сплати акцизів на алкогольні вироби та тютюнову продукцію.

З метою вдосконалення адміністративно-правових засад реформування місцевих податків і зборів в Україні обґрунтовано доцільність внесення до переліку об'єктів оподаткування транспортним податком яхт, суден, літаків, вертольотів, мотоциклів, самохідних машин. Запропоновано виключити норми про сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування при першій реєстрації автомобіля та його першій купівлі із Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування під час першої реєстрації».

В частині податку на майно пропонується передбачити податок на розкіш, яким оподатковуються: 1) легкові автомобілі вартістю понад 1,1 млн грн; 2) мотоцикли вартістю понад 500 тис. грн; 3) судна, зареєстровані у Державному судновому реєстрі України чи Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном потужністю понад 55 кВт; 4) літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України; 5) вироби з дорогоцінних металів, люксові годинники та предмети антикваріату та мистецтва, вартість яких перевищує 25 мінімальних заробітних плат; 6) квартири площею понад 200 м²; 7) дачний або садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу, загальна площа якого перевищує 350 м².

Зроблено висновок про необхідність комплексного реформування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що передбачає: 1) зменшення загальної пільги на 35 %, тобто з 60 до 40 м² для квартир і 80 м² для дачних будинків, котеджів та житлових будинків садибного типу; 2) скасування пільг для різних типів об'єктів житлової нерухомості, зокрема їх часток, загальна площа яких перевищує 250 м², при чому якщо у власності є квартири, площа яких перевищує 150 м², дачні будинки, котеджі та житлові будинки садибного типу, площа яких перевищує 250 м²; 3) передбачити прив'язування пільги до квартири чи будинку, а не до особи; 4) виділення

окремих категорій осіб, які взагалі не сплачують податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; 5) передбачити сплату податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки з приміщень комерційного та виробничого використання незалежно від форми власності на таке нерухоме майно.

Ключові слова: адміністративно-правові засади, реформування, система оподаткування, загальнодержавні податки та збори, місцеві податки і збори.

SUMMARY

Dumchykov M.O. Administrative and legal principles of reforming the system of national and local taxes and fees in Ukraine. – Qualifying scientific as a manuscripts.

Thesis for a Candidate of Law (Doctor of Philosophy) Degree in specialty 12.00.07 – Administrative Law and Process; Financial Law; Information Law; (081 – Law). – Sumy State University. – Sumy, 2018.

The thesis deals with the analysis of the administrative and legal principles of reforming the system of national and local taxes and fees in Ukraine.

In the thesis, the concepts “tax” and “collection” in the theory of tax law are specified. Thus, the tax is an individual, unpaid, unconditional and irrevocable mandatory monetary payment, which is paid to the relevant budget by the taxpayer as established by law; collection is a legal obligatory payment that has a special purpose, the payment of which is one of the conditions for the implementation in favor of the payer of such payment, in particular for the provision of certain rights, the issuance of permits or licenses by public and local authorities.

The functions of taxes and fees in Ukraine are identified. They include fiscal, regulatory, control, stimulating functions, as well as principles of national and local taxation in Ukraine. The principles of national and local taxation in Ukraine are generalized. It is proposed to apply the principles of taxation to the principle of

stimulating entrepreneurial and investment activities, as well as the principle of competence in the field of taxation.

Five stages of formation and development of the system of national taxes and duties and five stages of formation and development of the system of local taxes and fees in Ukraine are described and characterized.

The author's definition of the concept "administrative and legal regulation of the taxation system in Ukraine" is provided, which suggests understanding it as the purposeful, normative-organizing influence of the adopted state set of administrative and legal norms on the taxation system of Ukraine. The peculiarities of the administrative and legal regulation of the taxation system of Ukraine at the present stage of its development are determined. They include: 1) significant influence of the international legal regulation of tax relations within the EU framework on the administrative and legal regulation of the taxation system of Ukraine; 2) the presence of modern administrative and legal regulation of the taxation system of Ukraine at the stage of its improvement, which is due to modern European integration processes; 3) administrative and legal principles of state and local taxation that are enshrined in the Constitution of Ukraine, international acts, laws of Ukraine and by-laws of both executive and local self-government bodies.

The current state of the taxation system of Ukraine is analyzed and it is concluded that the main disadvantages of the income tax is the lack of a progressive taxation scale, which violates the principle of fairness of taxation and the imposition of a burden on payment of unified social tax solely on the employer; corporate profit tax – absence of consolidated taxation of profits of enterprises; VAT – a significant number of benefits, the lack of differentiation in taxation and fraud with VAT refunds; transport tax – a limited list of taxation objects; a tax on a property other than a land plot – the existence of a broad system of benefits that actually exempt individuals from paying this tax.

The experience of foreign countries in taxation is generalized, based on which it is determined that: 1) the administrative and legal regulation of taxation in the EU

states is carried out both by directives and regulations of the European Parliament and by the norms of the national legislation of the EU member states; 2) the rates of excise duties on alcohol and tobacco products in the EU states are much higher than domestic ones; 3) the majority of foreign countries use a progressive tax scale in the part of corporate profit tax and the income tax; 4) the experience of foreign countries in terms of luxury tax proves that almost all developed countries introduced this tax but in some of them it is not used for one or another reason; 5) the experience of the majority of foreign states shows that social contributions are paid in the vast majority as combined, i.e. by employers and employees; 6) in the field of motor vehicle taxation, the experience of foreign countries is quite progressive and has certain features, which include taxation of cars depending on the volume of their engine and the emission of carbon dioxide into the air; application of the raised tax rate to cars with diesel engines and reduced to gasoline engines; preferential taxation of electric cars and hybrid cars.

Recommendations for improving the administrative and legal principles of reforming national taxes and fees in Ukraine are introduced. It is proposed: 1) to tax incomes of individuals on a progressive scale, and to allocate the burden of payment of the unified social tax between the employer and the employees; 2) in the part of the income tax, to reduce the tax rate for legal entities engaged in innovative activities; 3) to consolidate at the legislative level differentiated rates for payment of VAT, with the reduction of the rate for essential goods; to create a public electronic register for VAT reimbursement to ensure the transparency of the budget reimbursement of monetary amounts with VAT.

The necessity of annual gradual increase of excise taxes on alcohol and tobacco products and the introduction of an electronic system for the movement of excisable goods is emphasized, which will make it possible to improve monitoring of the payment of excise taxes on alcoholic beverages and tobacco products.

The feasibility of introducing into the list of objects of taxation of transport taxes of yachts, ships, planes, helicopters, motorcycles, self-propelled cars is

substantiated for improving the administrative and legal framework for reforming local taxes and fees in Ukraine. It is proposed to exclude the rules on the payment of a mandatory state pension insurance fee upon the first registration of a car and its first purchase from the Law of Ukraine “On Compulsory State Pension Insurance for the First Registration”.

As part of the property tax, it is proposed to provide a luxury tax, which is used for taxation of: 1) passenger cars worth more than 1.1 million UAH; 2) motorcycles worth more than 500 thousand UAH; 3) vessels registered in the State Ship Registry of Ukraine or the Ship Book of Ukraine that are equipped with a stationary or overhead motor with an output of more than 55 kW; 4) airplanes and helicopters registered in the State Register of Civil Aircraft of Ukraine; 5) articles of precious metals, luxury watches and antiques and art, the cost of which exceeds 25 minimum wages; 6) apartments with an area of over 200 m²; 7) cottage or garden house, cottage or dwelling house of a manor type, the total area of which exceeds 350 m².

The conclusion is made on the necessity of complex reformation of the tax on immovable property, which is different from the land plot, which includes: 1) reduction of the general privilege by 35%, i.e. from 60 to 40 m² for apartments and 80 m² for cottage houses, cottages and dwelling-houses of the estate type; 2) cancellation of privileges for various types of residential real estate, in particular their shares, the total area of which exceeds 250 m², in addition, if the property has an apartment of more than 150 m², cottage houses, cottages and dwelling-houses of the estate type, the area of which exceeds 250 m²; 3) provide for the attachment of privileges to an apartment or house, and not to a person; 4) the allocation of certain categories of persons who do not pay the tax on immovable property, other than land; 5) to provide for the payment of a tax on immovable property, different from the land plot from premises of commercial and industrial use, regardless of the ownership of such immovable property.

Keywords: administrative law, reform, tax system, national taxes and fees, local taxes and fees

Список публікацій здобувача:

1. Думчиков, М. О. Теоретичні засади історичного аспекту розвитку та формування системи місцевих податків та зборів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 121–123.
2. Думчиков М. О. Основні напрямки та етапи реформування системи оподаткування в Україні. *Право і суспільство*. 2017. № 5. С. 188–194.
3. Думчиков М. О. Використання досвіду країн ЄС у побудові якісної податкової системи. *National law journal: theory and practice*. 2017. № 5 (27). С. 73–78.
4. Думчиков М. О. Недоліки системи оподаткування в Україні та концептуальні підходи до їх вирішення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. № 6 (21). С. 32–37.
5. Думчиков М. О. Зарубіжний досвід країн Європейського Союзу у сфері удосконалення системи оподаткування та доцільність його застосування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. № 4. Т. 1. С. 142–147.
6. Думчиков М. О. Основні недоліки системи місцевих податків та зборів України та концептуальні підходи до їх вирішення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. № 6. Т. 2. С. 66–70.
7. Думчиков М. О. Теоретичні засади історичного процесу реформування системи загальнообов'язкових податків та зборів в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 48. С. 146–151.
8. Думчиков М. О. Теоретичні засади історичного аспекту розвитку та формування системи місцевих податків та зборів. *Діяльність органів публічної влади щодо забезпечення стабільності та безпеки суспільства : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Суми, 21–22 травня 2015 р.). Суми. 2015. С. 109–111.
9. Думчиков М. О. Основні недоліки місцевих податків та зборів в Україні та концептуальні підходи до їх вирішення. *Основні недоліки, проблеми*

систематизації та перспективи розвитку: матеріали Науково-практичної конференції (м. Херсон, 9–10 лютого 2018 р.). Херсон. 2018. С. 60–63.

10. Думчиков М.О. Теоретичні засади історичного процесу реформування системи загальнообов'язкових податків та зборів в Україні. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Харків, 16–17 лютого 2018 р.). Харків. 2018. С. 24–28.

11. Думчиков М. О. Основні недоліки непрямого оподаткування в Україні та концептуальні підходи до їх вирішення. *Реформування правової системи в контексті євроінтеграційних процесів в Україні: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Суми, 18–19 травня 2018 р.). Суми. 2018. С. 32–35.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	13
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ РЕФОРМУВАННЯ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ	21
1.1 Поняття, сутність та роль податків і зборів в Україні.....	21
1.2 Функції та принципи оподаткування в Україні	35
1.3 Історичний процес становлення системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні.....	50
1.4 Сутність адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України	68
Висновки до Розділу 1	83
РОЗДІЛ 2 ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ.....	89
2.1 Недоліки системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні та концептуальні підходи до їх усунення	89
2.2 Зарубіжний досвід загальнодержавного та місцевого оподаткування.....	113
2.3 Основні напрямки удосконалення системи загальнодержавних податків і зборів в Україні.....	150
2.4 Основні напрямки удосконалення системи місцевих податків і зборів в Україні	179
Висновки до 2 розділу	187
ВИСНОВКИ.....	192
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	197
ДОДАТКИ.....	216

ВСТУП

Актуальність теми. З проголошенням Україною незалежності фактично розпочався процес становлення системи оподаткування держави. При цьому на сьогодні процес удосконалення системи оподаткування держави як однієї з ознак суверенної держави ще триває, що підтверджується щорічними змінами до податкового законодавства. Це пов'язано як із соціально-економічними умовами розвитку України як демократичної та правової держави, що вимагають від вищих посадових осіб перегляду засад правового регулювання ряду пріоритетних суспільних відносин, одними з яких є суспільні відносини у сфері оподаткування, так і з євроінтеграційними процесами в державі, що впродовж останніх років істотно активізувалися.

Беручи до уваги зазначене, очевидно, що Україні необхідно імплементувати прогресивні інструменти оподаткування, які дозволять не лише створити необхідні умови для соціально-економічного розвитку держави, а й адаптувати національне законодавство до тих вимог та стандартів, які є чинними на сьогодні в державах-членах ЄС. У зв'язку з цим актуальності набуває також деталізоване вивчення досвіду зарубіжних держав у сфері оподаткування.

Набутий Україною з часів незалежності і до сьогодні історичний досвід свідчить про те, що належне правове регулювання системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні є важливою передумовою ринкових перетворень та суспільного благополуччя загалом. У зв'язку з цим досить гострою є дискусія серед науковців, економістів та фінансистів щодо децентралізації бюджетної системи та створення гармонійної життєздатної системи оподаткування на місцевому рівні. Відповідно науковцями активно пропонуються підходи щодо усунення недоліків системи оподаткування, спрямованих, зокрема, на вирішення проблеми детінізації та корупції. Окремі аспекти системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні були предметом дослідження таких науковців як І. В. Алексєєв,

О. І. Барановський, П. Д. Біленчук, Є. М. Богатирьова, С. А. Буковинський, Л. А. Буркова, О. Д. Василик, В. П. Вишневський, Ю. В. Гаруст, В. М. Геєць, О. Д. Данілова, М. А. Козоріз, О. О. Косиця, В. І. Кравченко, Т. М. Кравцова, М. І. Крупка, М. І. Кульчицький, Н. П. Кучерявенко, І. О. Луніна, О. М. Молодецька, Ц. Г. Огонь, В. М. Опаріна, К. В. Павлюк, Ю. В. Пасічник, Ю. В. Петренко, В. В. Письменний, Т. В. Семеняк, В. М. Старинський, Л. Л. Тарангул, А. В. Ткаченко, В. І. Теремецький, В. Д. Чернадчук, Т. О. Чернадчук, І. Я. Чугунова, С. І. Юрій та інші. Однак, зважаючи на нові виклики розвитку держави, недоліки системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні, а також формулювання пропозицій щодо їх усунення потребують більш детального вивчення та узагальнення.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Роботу виконано відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна–2020», схваленої указом Президента України від 12 січня 2015 року, Стратегії розвитку наукових досліджень Національної академії правових наук України на 2016–2020 роки, затвердженої Постановою загальних зборів Національної академії правових наук України від 3 березня 2016 року, а також у межах планів науково-дослідних робіт Навчально-наукового інституту права Сумського державного університету «Діяльність органів публічної влади щодо забезпечення стабільності та безпеки суспільства» (номер державної реєстрації 0114U001904) та «Розробка нової інноваційної моделі державного управління фінансовою системою України» (номер державної реєстрації 0118U003575).

Мета і завдання дослідження. *Мета* дисертаційної роботи полягає в тому, щоб на підставі вивчення норм чинного національного законодавства, міжнародних нормативно-правових актів визначити сутність та особливості адміністративно-правових засад реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні та запропонувати науково обґрунтовані пропозиції й рекомендації щодо вдосконалення законодавства України у сфері оподаткування.

Для досягнення цієї мети було визначено такі *задачі*:

- розкрити поняття, сутність, роль загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні;
- охарактеризувати функції та принципи загальнодержавного і місцевого оподаткування в Україні;
- розглянути в історико-правовому аспекті розвиток та становлення системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні;
- визначити сутність, а також особливості адміністративно-правового регулювання системи оподаткування в Україні;
- окреслити недоліки системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні;
- узагальнити зарубіжний досвід у сфері оподаткування та визначити можливі напрямки його впровадження в Україні;
- надати пропозиції з удосконалення системи загальнодержавних податків і зборів в Україні;
- визначити напрямки вдосконалення системи місцевих податків і зборів в Україні.

Об'єктом дослідження є врегульовані нормами права суспільні відносини, що виникають у сфері оподаткування.

Предметом дослідження є адміністративно-правові засади, які регулюють суспільні відносини щодо встановлення, сплати, адміністрування загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні.

Методи дослідження. Для досягнення мети дисертаційної роботи та забезпечення наукової об'єктивності одержаних результатів було застосовано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів наукового пізнання. Основними спеціальними правовими методами дослідження стали: логіко-семантичний, системно-структурний, порівняльно-правовий, формально-догматичний аналіз, формально-логічний, історичний, статистичний. Зокрема, за допомогою *логіко-семантичного методу* поглиблено понятійний апарат

(підрозділ 1.1), уточнено функції та принципи оподаткування (підрозділ 1.2), з'ясовано зміст адміністративно-правового регулювання загальнодержавного та місцевого оподаткування в Україні (підрозділ 1.4). За допомогою *історичного методу* було проаналізовано окремі аспекти генези законодавства у сфері оподаткування в Україні і визначено етапи історичного становлення загальнодержавного та місцевого оподаткування (підрозділ 1.3). *Порівняльно-правовий метод* загалом дозволив узагальнити досвід та правові засади загальнодержавного і місцевого оподаткування в зарубіжних державах та Україні (підрозділ 2.2). *Формально-догматичний аналіз* уможливив виявлення недоліків і колізій у чинному національному законодавстві щодо оподаткування (підрозділ 2.1), тоді як за допомогою *формально-логічного методу* сформульовано висновки та рекомендації щодо вдосконалення системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні (підрозділи 2.3, 2.4). У дисертації також застосовувався *метод статистичного аналізу* для висвітлення об'єктивних даних про сучасний стан розвитку системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів.

Науково-теоретичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних науковців із загальної теорії держави і права, адміністративного, фінансового та інших галузей права, а також філософії й теорії управління. Нормативну базу досліджень становлять Конституція України, закони та підзаконні нормативні акти, які регламентують систему загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні, а також законодавство зарубіжних держав у сфері оподаткування, досвід яких доцільно використовувати в Україні.

Інформаційну та емпіричну базу дослідження становлять офіційні статистичні дані щодо ключових показників ефективності системи оподаткування України за 2010–2017 роки.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертація є одним з перших комплексних досліджень теоретичних та практичних аспектів адміністративно-правового регулювання реформування системи

загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні. У результаті проведеного наукового дослідження сформульовано ряд нових наукових положень і висновків. Основні з них такі:

вперше:

– надане авторське визначення поняття «адміністративно-правове регулювання системи оподаткування в Україні» як цілеспрямованого, нормативно-організуючого впливу прийнятої державою сукупності адміністративно-правових норм на систему оподаткування України;

– виділено особливості адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України на сучасному етапі її розвитку, до яких віднесено: 1) істотний вплив міжнародно-правового регулювання податкових відносин у рамках ЄС на адміністративно-правове регулювання системи оподаткування України; 2) перебування сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України на етапі свого вдосконалення, що обумовлено сучасними євроінтеграційними процесами; 3) адміністративно-правові засади загальнодержавного та місцевого оподаткування, закріплені в Конституції України, міжнародних актах, законах України та підзаконних актах як органів виконавчої влади, так і органів місцевого самоврядування;

– запропоновано наукове положення про можливість передбачення в структурі податку на майно податку на розкіш та розширення переліку об'єктів оподаткування транспортним податком;

удосконалено:

– розуміння в теорії податкового права понять «податок» та «збір», під якими відповідно пропонується розуміти: податок це – індивідуальний, безвідплатний, безумовний та безповоротний, обов'язковий грошовий платіж, що справляється до відповідного бюджету платником податків у порядку і в терміни, встановлені законом; збір – це законний обов'язковий платіж, що має цільове призначення, сплата якого є однією з умов здійснення на користь платника такого платежу певних юридично значущих дій, зокрема надання

певних прав, видача дозволів або ліцензій органами державної влади та органами місцевого самоврядування;

– перелік принципів загальнодержавного і місцевого оподаткування в Україні, зокрема, окрім основних засад, передбачених у ст. 4 Податкового кодексу України, пропонується до принципів оподаткування відносити принцип стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності, а також принцип компетенції у сфері оподаткування;

– науковий погляд щодо доцільності запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб в Україні;

– правову позицію щодо вдосконалення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

дістало подальшого розвитку:

– історико-правові аспекти розвитку та становлення системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні, на підставі цього пропонується окремо розглядати етапи розвитку та становлення загальнодержавного оподаткування в Україні, яке охоплює п'ять етапів, та місцевого оподаткування в Україні, що передбачає два етапи;

– класифікація функцій загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні;

– характеристика сучасного стану адміністративно-правового регулювання системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні, що дозволило виокремити недоліки системи оподаткування;

– характеристика досвіду зарубіжних держав у сфері оподаткування та наукове положення про можливість запозичення позитивного досвіду держав-членів Європейського Союзу з метою адаптації національного законодавства до вимог та стандартів ЄС.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що в подальшому вони можуть бути використані у:

1) науково-дослідній сфері – для подальшого розроблення та вдосконалення адміністративно-правових засад реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні (*акт про впровадження у наукову діяльність результатів дисертаційного дослідження Сумського державного університету від 12.03.2018*);

2) правотворчості – під час розробки пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення податкового законодавства та розроблення нових нормативно-правових актів з питань реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні (*акт впровадження Науково-дослідного інституту публічного права від 17.01.2018 р.*);

3) освітньому процесі – під час підготовки підручників та навчальних посібників з дисциплін «Адміністративне право», «Фінансове право» та «Податкове право»; вони вже використовуються в ході проведення занять із зазначених дисциплін у Сумському державному університеті. Враховано їх також у навчально-методичних розробках, підготовлених за участю автора (*акт впровадження Сумського державного університету від 17.01.2018 р.*).

Особистий внесок здобувача. Викладені в дисертації положення, що становлять новизну, розроблені автором особисто. При використанні наукових розробок інших вчених для обґрунтування власних міркувань автора на них обов'язково зроблені посилання.

Апробація результатів дослідження. Теоретичні положення та висновки дисертації були оприлюднені на наукових конференціях, зокрема: «Діяльність органів публічної влади щодо забезпечення стабільності та безпеки суспільства» (м. Суми, 2015 р.); «Реформування правової системи в контексті євроінтеграційних процесів в Україні» (м. Суми, 2018 р.); «Основні недоліки, проблеми систематизації та перспективи розвитку» (м. Херсон, 2018 р.); «Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства» (м. Харків, 2018 р.).

Публікації. За матеріалами дисертації опубліковано 7 наукових статей у фахових вітчизняних та зарубіжних виданнях, а також 4 тезах науково-практичних конференцій.

Структура роботи. Робота складається із вступу, двох розділів, восьми підрозділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 221 сторінки, з яких основний текст дисертації – 196 сторінки, список використаних джерел – 19 сторінок (201 найменування), 4 додатки на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ РЕФОРМУВАННЯ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

1.1 Поняття, сутність та роль податків і зборів в Україні

Прийнятий Україною курс на інтеграцію до європейської спільноти актуалізує ряд питань, без вирішення яких досягнення кінцевого позитивного результату неможливе. Одним із таких питань є питання щодо реформування податкової системи держави, оскільки саме вона є основою стабільного економічного зростання та повноцінного існування держави.

О. В. Пабат звертає увагу на те, що, розглядаючи податкову систему в широкому розумінні, науковці включають у неї низку процесуальних відносин щодо встановлення, зміни та скасування податків, інших податкових платежів, діяльність із забезпечення сплати податків, здійснення контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства [1, с. 48]. При цьому до елементів податкової системи належать:

- 1) система всіх податкових платежів;
- 2) система принципів оподаткування;
- 3) система податкового законодавства;
- 4) правовий механізм податку;
- 5) система податкових органів, їх права, обов'язки, відповідальність;
- 6) порядок, форми й методи встановлення, зміни та скасування податків;
- 7) закріплення правового механізму податку за кожним податковим платежем;
- 8) форми й методи податкового контролю;
- 9) права, обов'язки, відповідальність, способи захисту прав і законних інтересів платників податків та інших учасників податкових правовідносин тощо [2].

Відповідно до зазначеного важливим елементом податкової системи є сукупність обов'язкових платежів, тобто податків і зборів, а тому доцільно звернути увагу на їх поняття та ознаки.

Необхідно зазначити, що поняття податків та зборів в Україні неодноразово підлягало редагуванню. Упродовж багатьох років погляди щодо поняття, сутності податків, їх ролі та місця в податковій системі країни зазнавали постійних змін. Походження самої ідеї податку тісно пов'язане з примусом, а саме вилучення доходу особи на користь держави. Досить тривалий час податки вважали великим злом; до них доводилося привертати увагу тимчасово, за наявності особливих умов або коли альтернативних способів покриття видатків не було.

Втім із часом розуміння сутності податку істотно трансформувалося. Так, Адам Сміт у своїй праці «Дослідження природи і причини багатства народів» визначав податок як тягар, який накладається державою у формі закону, що передбачає порядок його сплати та розмір такого платежу [3].

Політолог та визначний економіст Д. Рікардо продовжив розвивати ідеї А. Сміта як його послідовник і з часом висвітлив свої основні ідеї у праці «Начала політичної економії та оподаткування». Варто відзначити, що при визначенні поняття податку він зробив спробу врахування певних взаємозв'язків між доходами та цінами. За словами Д. Рікардо, будь-який податок повинен стати певним новим вантажем для виробництва і призвести до підвищення ціни. Він стверджував, що сільськогосподарські податки та податки на споживання покликані збільшити засоби до існування в грошовому вираженні, а через це й збільшення заробітної плати як результат. Таким чином, така діяльність призведе до зниження прибутку, що відповідно буде перешкоджати і гальмувати експорт та економічне зростання загалом [4].

Водночас Д. Рікардо виділяв і недоліки податку, серед яких, зокрема, перешкоджання національному розподілу капіталу найбільш вигідним для суспільства чином, що призводить до зміни відносних цін. Розглядаючи

податок на доходи громадян, Д. Рікардо стверджує, що скорочення обсягу продукту здійснюється за рахунок зростання номінальної суми податку, причому немає різниці в тому, беруться податки з доходу чи з капіталу [4].

Поняття податку було об'єктом дослідження і Ф. Нітті, який визначав податок як ту частину багатства, яку громадяни примусово віддають державі та місцевим суспільно-правовим органам для задоволення колективних потреб [5].

Видатний економіст Жан Сімонд де Сімонді під податком загалом розумів певний грошовий платіж, який справлявся з населення за одержані ним послуги з громадського порядку, справедливого правосуддя, забезпечення права власності та охорону прав і свобод громадянина [6, с. 57]. За його словами, саме за допомогою податків щороку покриваються певні витрати держави, і платник так чи інакше допомагає державі заради вчинених благ на користь нього і його співгромадян.

Розуміння податку та його правової природи розглядали також такі відомі фінансисти як С. Ю. Вітте та І. І. Янжул. Зокрема, С. Ю. Вітте визначав податок як примусовий збір чи пожертву з доходів та майна осіб, які справляються на користь держави для здійснення останньою своїх цілей і державного співжиття [7].

У свою чергу, І. І. Янжул під податковим платежем розумів односторонні економічні пожертви громадян, що стягуються легальним шляхом для задоволення державних витрат та інших необхідних суспільних потреб. Беручи до уваги вищевикладені визначення, очевидно, що науковці, визначаючи сутність податку, акцентують увагу на такій його ознаці, як безвідплатність [8]. Водночас не лише науковці зарубіжних держав зробили внесок у розвиток поняття «податок». Вагомий внесок також належить вітчизняним науковцям.

Не можна не відзначити розробки науковців щодо розуміння податку (табл. 1).

Таблиця 1 – Основні підходи до розуміння поняття «податок» у вітчизняній науковій доктрині

П. І. П/б автора	Визначення поняття «податок»
1	2
В. Л. Андрущенко	Демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферу фінансових ресурсів із приватного сектору в державний із метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам [9, с. 149]
В. В. Буряковський	Встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що сплачують фізичні та юридичні особи до бюджету в розмірах і в терміни, передбачені законом [10, с. 4]
М. Є. Заяц	Обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб до бюджету, які встановлює та примусово стягує держава у формі перерозподілу частини суспільного продукту [11, с. 37]
Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий О. М. Десятнюк	Встановлені державою платежі, які сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій [12, с. 24]
Л. Л. Ігоніна	Обов'язковий та індивідуальний платіж, який стягують з організацій і фізичних осіб у формі відчуження грошових засобів із метою фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень [13, с. 325]

Продовження таблиці 1

1	2
С. М. Рукіна	Обов'язковий, індивідуальний і безвідплатний платіж до державного або місцевих бюджетів, який справляють у законодавчо встановленому порядку із юридичних та фізичних осіб [14, с. 11]
І. І. Кучеров	Певний збір примусового характеру, що стягується державою з окремих господарюючих осіб або господарств для покриття вироблених нею витрат чи для досягнення будь-яких завдань економічної політики без надання платникам його спеціального еквівалента [15]
А. О. Ісаєв	Обов'язкові грошові платежі приватних господарств для покриття загальних видатків держави та одиниць самоврядування [16]

Одним із представників широкого розуміння поняття «податок» є Ю. В. Оніщик, який визначив податок як встановлений законодавством у твердо фіксованій ставці обов'язковий, індивідуально-безвідплатний, безеквівалентний, нецільовий грошовий платіж, що справляється з юридичних і фізичних осіб в односторонньому порядку, у формі забезпеченого державним примусом законного відчуження належних їм на праві власності, господарського відання або оперативного управління коштів, із метою фінансування завдань та функцій держави та органів місцевого самоврядування, який сплачується в бюджети відповідних рівнів у терміни, визначені нормативно-правовим актом [17, с. 35]. Водночас запропоноване науковцем поняття «податок» є досить довгим і містить інформацію, яка є очевидною. При формулюванні власного розуміння податку вище названі науковці паралельно визначають такі ознаки податку, як обов'язковість,

примусовий характер, сплата податку на підставах і в порядку, визначеному законом, такий платіж справляється на користь держави.

Варто визначити, що на законодавчому рівні поняття «податок» уперше було закріплене у статті 2 Закону України «Про систему оподаткування». Так, під податком, збором, іншим обов'язковим платежем до бюджетів і внеском до державних цільових фондів розумівся обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку й на умовах, що визначаються законодавчими актами України [18]. Таким чином, відповідно до зазначеного нормативно-правового акта податок, збір та обов'язковий платіж нічим не відрізнялися одне від одного, що дає нам підстави вважати його недосконалим і не до кінця зрозумілим. З визначення важко зрозуміти, що саме є податком, збором та обов'язковим платежем.

На тлі економічних перетворень та спроби України увійти до європейського простору одним із важливих завдань політики держави стає злагоджена і збалансована політика в частині оподаткування.

Саме тому з прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України (далі – ПК України) законодавчо закріплене визначення поняття «податок» змінюється, а в статті 6 податок визначається як обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України [19]. У законодавчо закріпленому понятті містяться й такі основні його ознаки, як: безумовність, обов'язковість платежу, а також нецільовий характер платежу до відповідного бюджету. Хоча ці ознаки загалом були сформульовані набагато раніше в науковій доктрині.

Першою та визначальною ознакою податку, що відрізняє його від неподаткових платежів та зборів, є обов'язковість. У ст. 67 Конституції України визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [20].

Безумовність сплати податку виражається в його забезпеченні заходами примусового характеру в разі такої потреби. При цьому примусовість податку

не заперечує, а, навпаки, передбачає та певною мірою навіть заохочує платника податку до його добровільної добросовісної сплати.

На перший погляд, може скластися враження, що сплата податків і зборів пов'язана з певною умовою (наприклад, сплата податку на прибуток – з одержанням прибутку). Однак безумовність платежу характеризується тим, що в податках умовою сплати може бути формування об'єкта оподаткування. Так, до одержання прибутку не може існувати обов'язку зі сплати податку на прибуток, тому що немає об'єкта. Умовний характер платежу означає, що об'єкт оподаткування існує, але обов'язок зі сплати відповідного платежу виникає за певної події. Наприклад, мито сплачується залежно від вартості певного товару (яка існує незалежно від обов'язку зі сплати мита), але лише за певної умови – перетинання митного кордону [21, с. 54].

Нецільовий характер податку відмежовує податок від усіх інших податкових платежів та означає надходження його до фондів, що акумулюються державою і використовуються на задоволення державних потреб. Але з цього правила можна зробити виняток, а саме в Законі України «Про Державний бюджет України на 2018 рік» у статті 11 зазначено: надходження від погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (відстроченого), з податку на прибуток підприємств (з урахуванням штрафних санкцій, пені та процентів, нарахованих на суму цього боргу), що склався станом на 1 січня 2018 року, який сплачується підприємствами електроенергетичної, нафтогазової, вугільної галузей; надходження від погашення податкового боргу, в тому числі реструктуризованого або розстроченого (відстроченого), із сплати частини чистого прибутку (доходу) державних унітарних підприємств та їх об'єднань, що вилучається до державного бюджету відповідно до закону (з урахуванням штрафних санкцій, пені та процентів, нарахованих на суму цього боргу), що склався станом на 1 січня 2018 року, який сплачується підприємствами електроенергетичної, нафтогазової, вугільної галузей, сплачуються до

спеціального фонду Державного бюджету України, а отже, мають цільовий характер [22].

Аналіз наукових праць, присвячених сутності та ознакам податку, свідчить про те, що наведений законодавцем перелік ознак податку не є винятковим. Відповідно для кращого розуміння сутності податків доцільно звернути увагу на ознаки податків, запропоновані представниками наукової спільноти, серед яких: грошове вираження, законна форма встановлення, спеціальна процедура сплати податку та безповоротність.

Грошове вираження податку означає не що інше, як його сплату в грошовій формі, цим самим податком можна вважати грошовий платіж, що перебуває у складі майнових відносин, які виникають між платником податків, з одного боку, і державою, з іншого. Цікавим є той факт, що якщо на платника податків накладається стягнення на його майно, то він повинен виконати обов'язок щодо сплати податку лише в грошовій формі після реалізації майна. Грошове вираження щодо справляння податку дозволяє уникнути проблем, які могли б виникнути при його сплаті в натуральній формі. Так, наприклад, за Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року (втратив чинність) [23] існувала практика сплати податку в натуральній формі, а саме платникові податку надавався певний вибір щодо його сплати в натуральній або грошовій формі. Така практика не могла бути успішною, через те що порушувався принцип рівності сплати податку. Сплата податку в натуральній формі тягнула за собою витрати на його зберігання, а також проблеми з реалізації зазначеної продукції, крім того, факт псування та браку продукції був великим.

На сьогодні ПК України передбачено, що сплата податків може здійснюватися в готівковій або безготівковій формі, а у випадках отримання доходу в іноземній валюті здійснюється перерахунок у національну валюту в день отримання доходу за курсом Національного банку України. При цьому податки не підлягають поверненню з бюджету, крім випадків, прямо

передбачених у законі, а саме їх переплати платником податків. У цьому разі переплачена сума повертається платникові податків згідно зі ст. 43 ПК України.

Безповоротність сплати податку можна охарактеризувати тим, що після сплати податку право власності платників податку припиняється і виникає право власності у держави. З моменту сплати податку платник не має права вимагати повернення таких коштів, якщо вони сплачені відповідно до закону.

Така ознака податку, як безвідплатність, означає, що особа-платник податку, яка його сплатила не має права розраховувати на певне зустрічне задоволення потреби платника, тобто податку не надається жодного еквівалента. Хоча безеквівалентність податку можна вважати і досить умовною, адже держава витрачає податкові кошти на розвиток економіки та задля досягнення добробуту суспільства.

На основі визначених ознак, властивих податку, вважаємо за доцільне запропонувати таке визначення податку. Податок – це індивідуальний, безвідплатний, безумовний та безповоротний обов’язковий грошовий платіж, що справляється до відповідного бюджету платником податків у порядку і в терміни, встановлені законодавством.

Необхідно зазначити, що законодавством України визначено не лише перелік податків, які зобов’язаний сплачувати платник податків, а й зборів. При цьому якщо в Законі України «Про систему оподаткування» податки та збори визначалися як одна категорія, то в ПК України поняття «збір» визначене як обов’язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, зокрема внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значущих дій [19].

Для кращого розуміння сутності такого платежу, як збір, необхідно розглянути його у співвідношенні з податком, адже їм наявні як спільні, так і відмінні риси. Варто зазначити, що розмежування податків та зборів є не лише

теоретичною, а й практичною проблемою. Якщо ми говоримо про податки, то це передусім нецільові та безумовні платежі, після надходження яких до бюджету подальше простеження за ними практично неможливе, тоді як, розглядаючи збори як певний вид платежу, очевидним є їх цільовий характер. Як зазначено вище, податки надходять до бюджетів, у той час як збори можуть формувати цільові фонди.

Обов'язковість сплати як податку, так і збору теж має свої певні особливості, якщо податок платник податків сплачує на безумовній підставі, то, сплативши збір, він має право вимагати від органів державної влади здійснення на його користь певних юридичних дій та оскаржити таке рішення в разі його неналежного виконання або відмови від виконання. Однак у податковому законодавстві були прогалини з цього питання, а саме в Законі України «Про систему оподаткування» збір за забруднення навколишнього природного середовища можна було вважати податком, адже за його сплату не передбачалося вчинення жодних юридично значущих дій із боку органів державної влади.

Стосовно грошового вираження, то тут податкам властивий регулярний характер сплати, збори, у свою чергу, мають разовий характер за здійснення на користь платника податку певної послуги чи надання дозволу. Відповідно до податкового законодавства України при встановленні податків враховується фактична здатність платника до сплати податку. У зв'язку з цим можна стверджувати, що розмір податку залежить від платоспроможності платника, із зміною бази оподаткування змінюється й податок. Розмір збору для всіх платників повинен бути однаковим та визначатися не індивідуальними характеристиками об'єктів оподаткування, а масштабом наданих послуг. Отже, при визначенні розміру податку домінуючим принципом є суб'єкт податку, оскільки враховується його платоспроможність, тоді як при визначенні розміру збору домінує об'єкт оподаткування: звертається увага на характер відносин, у зв'язку з якими виникає обов'язковість платежу [17].

На основі певного співвідношення понять податку та збору можна виділити основні ознаки збору:

- законність встановлення;
- цільовий характер;
- обов'язковість сплати;
- індивідуальна відплатність;
- можливість поворотної дії при сплаті платежу.

Тобто збір – це законний обов'язковий платіж, що має цільове призначення, сплата якого є однією з умов здійснення на користь платника такого платежу певних юридично значущих дій, у тому числі надання певних прав чи видачу дозволів або ліцензій, яке здійснюється органами державної влади та органами місцевого самоврядування.

На сьогодні існують різноманітні класифікації податків та зборів. Водночас на законодавчому рівні податки та збори класифіковано за суб'єктами, які встановлюють податки та збори на загальнодержавні та місцеві.

Наукова доктрина в той самий час демонструє наявність значно більшої кількості критеріїв поділу податків та зборів на певні групи. При цьому всі класифікації податків і зборів мають важливе значення для здійснення податкового регулювання суспільних відносин, оскільки збалансоване поєднання всіх видів податків та зборів дозволяє державі охоплювати практично всі можливі сфери фіскального втручання в економічну діяльність суб'єктів господарювання.

В. І. Скоробогач звертає увагу на те, що податки та збори можуть бути класифіковані залежно від персоніфікації платника податкового платежу на три підгрупи: а) податки та збори з фізичних осіб; б) податки та збори з юридичних осіб; в) податки та збори з узагальненого (змішаного) платника [24].

Вже традиційною можна вважати класифікацію податків і зборів за їх формою на прямі та непрямі. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне конкретизувати зазначені групи податків і зборів.

Серед особливостей сучасних непрямих податків відомий український вчений М. П. Кучерявенко виділяє такі: 1) розірвання формального та реального платників податків; 2) непрямі податки входять як елемент до ціни реалізації товару; 3) непрямі податки диференціюють складові податкового обов'язку, розподіляючи їх між формальним і реальним платниками; 4) об'єктом оподаткування при непрямому оподаткуванні виступає вартість обороту; 5) законодавчо закріплено підстави перекладення податку з реального платника на формального; 6) поєднання індикативних та фактичних способів визначення об'єкта оподаткування і форм справляння [25].

Окрім переваг непрямих податків, науковці звертали також увагу на їх недоліки, зокрема, Т. Я. Маршалок до недоліків непрямих оподаткування відносить:

- а) сприяння обмеженню рівня цін та потенціальне породження інфляції.
- б) не врахування платоспроможності окремих індивідів;
- в) висока частка у доходах малозабезпечених верств населення;
- г) виступає важелем обмеження споживання, що в довгостроковій перспективі може призвести до скорочення обсягів виробництва;
- г) функціонування механізму відшкодування непрямих податків породжує ризик пошуку нових схем ухилення від сплати податків [26].

Співвідношення прямих і непрямих податків в Україні загалом полягає в тому, що існування та сплата платниками податків непрямих податків забезпечує надходження більшої частини доходу до бюджету держави, тоді як прямі податки мають широкі стимулювальні можливості щодо безпосередніх товаровиробників. Саме тому основними перевагами прямих податків порівняно з непрямыми є:

- пряме оподаткування дає можливість державі впливати на економічні процеси, наприклад, податок на прибуток має порівняно невисоку питому вагу в доходах бюджету через низьку рентабельність, але існує можливість його широкого використання як важеля регулювання економіки;

– прямі податки дають можливість встановлення прямої залежності між доходами платника та його відрахуваннями до бюджету, тобто реалізується принцип справедливості, але велике значення має встановлення підходу до градування ставок;

– прямі податки розподіляють податковий тягар так, що той, хто має високі доходи, платить до бюджету більше, ніж той, хто має більш низькі доходи [27].

І. І. Янжул зважаючи те, що непрямі податки є більш мінливими, тому що вони залежать від змін в умовах виробництва даного продукту, його ціни, у звичках населення і його економічного становища виділив також такі переваги прямих податків як: більша стабільність через те, що вони меншою мірою залежать від змін таких економічних показників як попит, переваги споживачів і т. ін. та менша затратність при їх сплаті [8, с. 225-229].

Необхідно зазначити, що відповідно до аналізу податкових надходжень до державного бюджету в доходах Державного бюджету України переважають непрямі податки – 68 %, з яких найбільша частка (49 %) припадає на такий непрямий податок, як податок на додану вартість (далі – ПДВ).

На думку В. І. Турянського, в розрізі об'єктів оподаткування з властивими їм джерелами сплати важливим є також поділ податків на дохідно-прибуткові, на споживання, на майно та на капітал. Першим властива чітко облікована за чинним фінансовим розрахунком база оподаткування – доходи (прибуток) фізичних та юридичних осіб. Податки на споживання справляються у формі непрямих податків і сплачуються за рахунок доходів у процесі їх використання, тобто частини доходів, спрямованої на споживання. Утримання майнових податків здійснюється виходячи з вартості рухомого і нерухомого майна, що перебуває у власності чи користуванні окремих громадян або ж обліковується на балансі фірм і підприємств [28, с. 300].

У свою чергу, М. О. Слатвінська та О. Ю. Дубовик залежно від методу справляння виділяють розкладні та окладні податки. Так, особливістю розкладних податків є те, що їх визначена сума використовувалася для

задоволення потреб держави і потім розподілялась між адміністративними одиницями. Тоді як сутність окладних податків полягає в тому, що для кожного платника нарахована до сплати сума податку визначається залежно від обсягу податкової бази або об'єкта оподаткування і ставок податку [29, с. 29].

Таким чином, податки та збори є ядром системи оподаткування України як основи її стабільного економічного розвитку. На сьогодні визначення понять «податок» та «збір» закріплене в ПК України, крім того існують різні підходи до розуміння його сутності у науковій доктрині. Беручи до уваги ознаки притаманні податку пропонуємо під податком розуміти індивідуальний, безумовний, безповоротний та безвідплатний обов'язковий платіж, що справляється платником податку до відповідного бюджету в порядку і в строки встановлені законодавством. Не зважаючи на виокремлення досить широкого переліку функцій податків вважаємо за доцільне підтримати підхід за якого податкам притаманні фіскальна та регулююча функції.

У свою чергу збір являє собою законний обов'язковий платіж, що має цільове призначення, сплата якого є однією з умов здійснення на користь платника такого платежу певних юридично значущих дій, у тому числі надання певних прав чи видачу дозволів або ліцензій, яке здійснюється органами державної влади та органами місцевого самоврядування. А до ознак збору відповідно віднесено: законність встановлення; обов'язковість сплати; цільовий характер; індивідуальна відплатність; можливість поворотної дії при сплаті платежу.

1.2 Функції та принципи оподаткування в Україні

Повною мірою визначення ролі та сутності податків можливе лише через розгляд їх основних функцій. Крім того, необхідно погодитися з В. П. Гмирею, що функціональна визначеність оподаткування дуже важлива, оскільки визначає особливості побудови податків, характер їх дії та сферу застосування, формуючи таким чином спрямованість податкової політики, яка проявляється у виборі форм і методів оподаткування заради досягнення як чисто фіскальних, так і нефіскальних цілей [30, с. 59].

При цьому на сьогодні відсутній єдиний підхід до класифікації функцій податків. Традиційно виділяють фіскальну та регулюючу функції податків. Проте сучасні дослідники доповнюють список такими функціями, як контрольна, розподільча, стимулююча, структуроутворююча тощо.

Так, В. І. Лісняк, визначаючи загалом функції податків як головні напрями впливу податку на суспільні відносини, що виражають роль і призначення податку як податково-правового інституту, виділяє такі функції податку, як фіскальна, регулююча, стимулююча, контрольна [31, с. 42].

Основоутворюючою функцією загальнодержавних та місцевих податків є фіскальна функція. А. М. Поддєрьогіна зазначає, що фіскальна функція податків полягає в мобілізації коштів у розпорядження держави та формуванні централізованих фінансових ресурсів для забезпечення виконання функцій держави [32].

О. Пурденко головною метою політики держави у сфері оподаткування визначає фіскальну функцію, через яку реалізується головне призначення податків – формування і мобілізація доходів бюджету, решту функцій оподаткування він визначає похідними [33]. О. Д. Василик також звертає увагу на те, що кожен податок виконує в першу чергу фіскальну функцію [34].

Із підвищенням ролі держави зростає значення регулюючої функції податків. Ця функція реалізується через вплив податків на різні сторони

діяльності суб'єктів господарювання. Регулююча функція виявляється в наданні пільг з оподаткування окремим галузям та виробникам, враховуючи їх перспективи, діяльність, рівень прибутковості та інше [35].

Виконання регулюючої функції передбачає:

1. Визначення системи оподаткування. Але система оподаткування повинна постійно пристосовуватися до особливостей розвитку економіки держави, ситуацій, які склалися, запланованих реформ тощо. Тому важливі не лише формування, а й удосконалення системи оподаткування, заміна існуючих податків, методики їх розрахунку, сплати тощо.

2. Ефективність застосування податків залежить від їх прогресивності, можливості отримання будь-яких пільг і загального зменшення в межах чинного законодавства. За допомогою податкових пільг держава має можливість регулювати кон'юнктуру загальнодержавного ринку товарів і послуг. Встановлення податкових пільг дає можливість підприємству збільшити свої доходи, прибуток, знизити витрати та ціну виробу, збільшити реалізацію продукції. І навпаки, збільшення розмірів сплачених податків призводить до підвищення ціни та зменшення обсягів виробництва.

3. Визначення податкових ставок. Держава встановлює ставки оподаткування і диференціює їх відповідно до чинної системи та особливостей розвитку економіки. Диференціацію проводять залежно від виду підприємства та форми його власності, напряму діяльності, обсягів виробництва або надання послуг, важливості його для споживачів або держави, а також від часу діяльності суб'єкта оподаткування тощо [36].

Варто відзначити, що регулююча функція податків найкраще виражається в певному розмежуванні умов оподаткування. Держава впливає на поведінку фізичних та юридичних осіб, які є суб'єктами економічного життя, саме стягненням податків. Як зазначалося, для різних категорій платників податків держава встановлює різні умови оподаткування, причому вид діяльності таких категорій може бути одним і тим самим на різних територіях. Встановлення

різного типу умов може як сприяти, так і перешкоджати нагромадженню капіталу в країні.

В першу чергу регулююча функція податку повинна бути спрямована на досягнення певних поставлених завдань економічної політики держави за допомогою податкових механізмів. Варто відзначити, що в теорії податкового права виділяють такі підвиди регулюючої функції, як: стимулююча, дестимулююча, відтворювальна.

Існування стимулюючої функції податків на сьогодні можна вважати дискусійним. Так, О. А. Пурденко заперечує існування стимулюючої функції, оскільки будь-який податок є інструментом обмеження свободи його платника і засвідчує, що в галузі електроенергетики вона взагалі відсутня. Натомість він виділяє дестимулюючу функцію як підфункцію регулятивної [33]. У той самий час О. Д. Василик вважає, що на сьогодні є всі підстави стверджувати, що податки виконують стимулюючу функцію [34].

Такими підставами можна вважати певну структуру пільг та звільнення від сплати податків, спрямованих на підтримання економічних процесів. Так, чинним законодавством України в частині оподаткування платникам податків різних категорій надано широкий спектр як звільнень від сплати податків, так і певних пільг щодо їх сплати. При цьому якщо стимулюючу підфункцію можна характеризувати через систему пільг та звільнень від сплати податків, то дестимулююча під функція, навпаки, спрямована на перешкоду розвитку певних економічних процесів за допомогою податку. Така підфункція гальмує сектори економіки і стримує їх розвиток відповідно до державних намірів та цілей.

Повертаючись до стимулюючої функції податків, не можна не звернути увагу на позицію В. Письменного щодо стимулюючої функції, існування якої начебто обґрунтоване тим, що вона забезпечує беззаперечне додержання податкової дисципліни, за порушення якої передбачена юридична відповідальність. Проте притягнення до адміністративної, кримінальної та

іншої передбаченої законом відповідальності не завжди є прерогативою виконання податкових зобов'язань. Тому факти ухилення від оподаткування є звичним явищем сьогодення, а тіньовий сектор вітчизняної економіки функціонує достатньо стабільно, прикриваючи не лише малий бізнес, а й великих платників податків [37, с. 138]. Зазначене загалом дозволяє нам стверджувати те, що стимулююча функція податків на сьогодні в Україні існує лише формально. Так, відповідно до інформації, наданої Міністерством економічного розвитку і торгівлі України станом на вересень 2017 року, тіньова економіка становила 33 % від ВВП [38].

Відтворювальна підфункція призначена для акумуляції коштів на відновлення використовуваних ресурсів. Цю підфункцію виконують відрахування на відтворення мінерально-сировинної бази, плата за воду, обов'язковий збір на розвиток виноградарства, садівництва і т. д. [39].

Варто зазначити, що завдяки регулюючій функції податки можуть впливати на розширення чи гальмування виробництва, відображати рівень і структуру сукупного попиту. Важливим є той факт, що через податки держава здійснює регулювання фінансової та господарської діяльності громадян і підприємств. Через виконання регулюючої функції, здійснюється вплив на доходи і витрати. Контроль за протіканням фінансових потоків, а також видами діяльності підприємств і організацій та оцінюванням якості податкової системи загалом здійснюється саме завдяки регулюючій функції.

В умовах гострої конкуренції, властивої ринковій економіці, податки стають одним із найважливіших інструментів незалежного контролю за фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів. За інших рівних умов із конкурентної боротьби вибуває насамперед той, хто не здатний розрахуватися з державою. Завдяки контрольній функції оподаткування оцінюється ефективність податкової системи, забезпечується контроль за видами діяльності й фінансовими потоками. Через контрольну функцію

оподатковування виявляється необхідність внесення змін до податкової системи, а також бюджетної політики держави.

За допомогою контрольної функції держава здійснює всебічний контроль за своєчасним, повним надходженням коштів до державного бюджету та бюджету місцевих органів влади у вигляді податкових надходжень. Держава, здійснюючи функцію контролю, перешкоджає ухиленню від сплати податку та розвитку сектору тіньової економіки. Функція контролю проявляється перш за все через проведення перевірок суб'єктів господарювання та контроль за діяльністю платників податків. Можна зазначити, що контрольна функція є певною мірою захисним сегментом, вона встановлює відносини між державою та платниками податків. Варто зазначити, що без здійснення контрольної функції унеможлиблюється реалізація інших функцій податків. Ефективна реалізація контрольної функції можлива лише за умов визнання і підпорядкування закону та державній владі у цілому.

На думку І. І. Кучерова, контрольна функція проявляється опосередковано, а саме через діяльність владних суб'єктів із контролю та своєчасної сплати до бюджету податків і зборів [15]. У свою чергу, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк під контрольною функцією розуміє державний контроль за діяльністю платників податків, легітимністю отриманих ними коштів та оцінку розмірів податкових зобов'язань до податкових надходжень [12].

Розподільча функція, або, як її ще прийнято називати, соціальна, чи перерозподільча, виражає сутність податків як концентрованого інструменту розподільчих відносин. Під розподільчою функцією податків варто розуміти перерозподіл суспільного доходу між різними категоріями населення. Основною метою цієї функції є вирівнювання нерівності між різними верствами населення, досягається це за рахунок безкоштовних державних послуг, безкоштовного навчання, охорони здоров'я незахищених верств населення, за рахунок накладання податкового тягара на інші категорії громадян. Варто розуміти, що розподільча функція закладена в суті кожного

окремого податку, а її основна суть полягає у впливі податків на різні види діяльності їх платників [40].

На думку О. Д. Василика, існує лише дві функції податків: фіскальна та розподільчо-регулююча. Очевидно, що остання функція поєднує в собі одночасно розподільчу та регулюючі функції, які деякі науковці виділяють окремо. При цьому застосування поняття «розподільчо-регулююча функція» є більш доцільним, оскільки це поняття розкриває зміст цієї функції, механізм її прояву та підкреслює органічне поєднання розподільчого призначення з регулюючим впливом оподаткування. Водночас, ця функція стабілізує й розширює податкову базу і відповідно забезпечує ефективну дію фіскальної функції, тобто це ще раз підтверджує тісний взаємозв'язок і взаємообумовленість фіскального і регулюючого аспектів функціонування податків [41].

Цікавим також є підхід В. Новицького, який, окрім вищезазначених, виділяє структуротвірну функцію оподаткування, розуміючи під нею раціоналізацію та спрощення системи оподаткування, адаптування до міжнародних стандартів, забезпечення однопорядковості соціально-економічних систем тощо [42].

Слід зазначити, що К. О. Гетьман звертає увагу на те, що функції податків та зборів на законодавчому рівні знаходять своє закріплення в ст. 4 «Основні засади податкового законодавства в Україні» ПК України [43]. Разом з тим з такою позицією складно погодитися, оскільки під основними засадами податкового законодавства слід розуміти принципи, а не функції оподаткування. Хоча принципи оподаткування є важливою умовою реалізації функцій оподаткування. Більше того існування податкової системи загалом було б неможливим без певних законодавчо визначених вихідних положень, яких дотримуються при встановленні, зміні, скасуванні податків і зборів органами державної влади та органами місцевого самоврядування, при сплаті

таких податків та зборів платниками та при їх адмініструванні органами ДФС України. А тому доцільно розглянути принципи оподаткування більш детально.

Загалом під принципами оподаткування О. С. Башняк пропонує розуміти базові ідеї, фундаментальні положення, нормативно-правові засади, які складають основний зміст податкового права, характеризуються імперативністю і визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних з оподаткуванням [44, с. 163].

Одним із основоположників переліку принципів оподаткування є А. Сміт, який виділив чотири основних принципи, які є основою сучасної системи оподаткування: пропорційність, визначеність, зручність та справедливість оподаткування. Громадяни повинні здійснювати платежі на користь держави пропорційно своєму доходу. У свою чергу податок, його розмір, строк та спосіб сплати мають бути чітко визначеними і зрозумілими для платника податку. При цьому податок потрібно стягувати тоді, коли його найзручніше сплачувати. Справедливість податку стосується того, як його розмір відбивається на матеріальному становищі платників, оскільки податок повинен становити необтяжливу частку доходу громадян [3].

Російський фінансист А. О. Ісаєв розвиваючи позицію А. Сміта виділив основні та обов'язкові умови оподаткування, серед яких:

- встановлення кожного податку виключно законодавчою владою;
- простота податкової системи, відповідно мова законів, що встановлюють податки та збори, підзаконних актів, що роз'яснюють застосування закону, має бути точно, зрозумілою аби не викликати непорозумінь;
- закони і підзаконні акти мають повністю охоплювати сферу даного податку, тобто має бути визначено осіб, які є платниками податку, об'єкт оподаткування, час та місце платежу, відповідальність за несплату податку;
- зручність та дешевизна стягування податків [16].

А. Вагнер, на відміну від А. Сміта, більше уваги приділив саме класифікації принципів оподаткування. На його думку на кожному етапу

соціально-економічного розвитку принципи оподаткування модифікувалися залежно від цілей і функцій, які покладали на податкову систему. Так, А. Вагнер виділив чотири категорії принципів оподаткування:

- а) фінансові принципи (достатність і динамічність);
- б) народногосподарські принципи (вибір джерел і видів податків);
- в) принцип справедливості (загальність і рівномірність);
- г) принцип керування системою податків (визначеність, зручність і економічність стягнення) [45].

На сьогодні ст. 4 ПК України на законодавчому рівні закріплює такі принципи податкового законодавства як:

- 1) загальність оподаткування;
- 2) рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- 3) невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- 4) презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняття рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- 5) фіскальна достатність;
- 6) соціальна справедливість;
- 7) економічність оподаткування;
- 8) нейтральність оподаткування;
- 9) стабільність;
- 10) рівномірність та зручність сплати;
- 11) єдиний підхід до встановлення податків та зборів [19].

Представники наукової доктрини також звертали особливу увагу вивченню принципів оподаткування. Зокрема, В. Ю. Хомутич не лише визначив встановлення податків та зборів як офіційне доведення до відома суб'єктів податкових правовідносин сукупності основних економіко-правових властивостей та необхідних характеристик, що виступають складовими елементами податку або збору, який підлягає включенню до складу податкової системи України, але й зробив висновок, що створення законів із встановлення податків і зборів в Україні за формою та змістом нічим не відрізняються від звичайної законотворчої процедури, що застосовується до більшості вітчизняних нормативно-правових актів, які приймаються у формі закону:

а) немає будь-яких застережень, що створення законів щодо встановлення податків та зборів складається з інших, ніж звичайні стадії законотворчої парламентської процедури;

б) для внесення законопроектів із питань оподаткування не обмежується визначене Конституцією України коло суб'єктів права законодавчої ініціативи;

в) для розгляду законопроектів щодо податків та зборів або їх окремих елементів не існує будь-яких обмежень або додаткових вимог у відповідних організаційних процедурах парламенту;

г) прийняття законів, якими передбачено встановлення податків та зборів в Україні відбувається у звичайному порядку визначеному Конституцією України [46, с. 66].

В. Д. Чернадчук зазначає, що встановлення податків виключно законом полягає в тому, що закон має точно визначати величну і час сплати податків, а також усі інші моменти, які могли б дати привід до спорів і непорозумінь. науковець вважає, що невизначеність податків важче відбивається на платниках податків, ніж нерівномірність у їх розподілі і сприяє свавіллю і зловживанням з боку збирачів податей та інших органів фінансової адміністрації [47, с.71].

Втім розглядуваний нами принцип єдиного підходу до встановлення податків і зборів не є досконалим так як залишає поза увагою зміну та

скасування податків і зборів, так як щодо них також існує єдиний підхід. На підтвердження зазначеного слід звернути увагу на положення п. 4.1.9 ст. 4 ПК України яким закріплено, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Більше того податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [19]. Крім цього слід зазначити, що податки як встановлюються виключно законом так і скасовуються лише законодавчим актом.

При цьому відповідно до ст. 67 Конституції України кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [20], тобто фактично Основний закон України конкретизує такий принцип податкового законодавства як загальність оподаткування.

Іншим не менш важливим принципом оподаткування є справедливість оподаткування, зміст якого законодавцем визначено як установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платника податків.

А. І. Косолапов вважає, що принцип справедливості оподаткування реалізується через ряд інших принципів, серед яких:

1) принцип податкової рівності, що передбачає рівність усіх платників податків перед законом;

2) принцип спрямованості оподаткування на економічний потенціал, що означає рівне оподаткування рівних економічних чинників із рівним результатом;

3) принцип соціальної податкової справедливості, що виводиться із загального розуміння соціальної держави;

4) принцип екологічної податкової справедливості, який припускає, що приріст капіталу має використовуватися екологічно ефективно, а споживання ресурсів шкідливе для навколишнього середовища, має обтяжуватися особливим оподаткуванням [48, с. 26-27]. Слід зазначити, що принцип

екологічної податкової справедливості поки що не відображено у змісті норм чинного податкового законодавства України, але законодавством держав-членів ЄС передбачено звільнення від оподаткування гібридних автомобілів та електроавтомобілів, які завдяки їх технічним характеристикам є менш шкідливими для навколишнього природного середовища, у зв'язку з чим виключення таких видів автомобілів з переліку об'єктів оподаткування транспортним податком має стимулювати інших осіб придбавати більш екологічно безпечні види автомобілів.

Розглядаючи принцип справедливості оподаткування не можна не звернути увагу на позицію Т. О. Чернадчук, яка наголошує на тому, що на сьогодні принципи справедливості оподаткування та рівноправного становища щодо усіх платників податків порушується через застосування податкових пільг. При цьому науковець звертає увагу на те, що з однієї сторони застосування податкових пільг є необхідною умовою залучення додаткових коштів в галузі народного господарства України і відповідно покращення стану економіки держави, а з іншої – порушуються принципи, які є основою податкового законодавства. Відповідно очевидним є конфлікт принципів і норм податкового законодавства, який має бути усунений [49, с. 68-71].

З принципом справедливості оподаткування тісно пов'язаний принцип фіскальної достатності оподаткування. Висловлюються думки, що принцип фіскальної достатності має певне кордонне значення на межі бюджетного та податкового регулювання. З одного боку, справляння податків не є самоціллю, вони справляються не просто для формування дохідних частин бюджетів, а з метою такого їх формування, яке б забезпечило виконання усіх завдань і функцій держави та територіальних громад. З іншого боку, цим принципом пропонується і певне обмеження свавілля під час встановлення податків та зборів. Їх розмір та види не можуть бути нескінченними, а лише забезпечувати необхідні надходження до бюджетів [50].

І. Філон та О. Олійник до основних принципів діяльності держави у сфері встановлення і стягнення податків відносять справедливість, фіскальну та економічну ефективність оподаткування [51]. Зважаючи на те, що нами вже було розглянуто сутність принципи справедливості та фіскальної достатності оподаткування, слід звернути увагу на принцип економічності оподаткування.

Зокрема, В. Д. Чернадчук визначає принцип економічності або оптимальності як «вимогу хазяйновитості в обкладанні», яка зводиться до того, аби з найменшими витратами досягнути найбільших результатів. А в податній вимозі він рівнозначний вимозі, щоб витрати справляння податків були зведені до можливого мінімуму, але щоб разом з тим платникам податків чинилося якомога менше незручностей [47, с. 71]. Разом з тим Д. С. Вінцова робить висновок, що принцип економічності оподаткування є первинним по відношенню до принципу фіскальної достатності, адже спочатку потрібно сконструювати економічно обґрунтований механізм стягнення податків, бо в протилежному випадку не буде знаходити свою реалізацію фіскальна функція податку, при цьому адміністрування загальнообов'язкових платежів не є самоціллю податково-правового регулювання; податки та збори встановлюються для того щоб забезпечити економічний базис існування держави, а не для покриття витрат на їх адміністрування [52, с. 6].

Через нейтральність оподаткування як принцип податкового законодавства відповідно до якого податки та збори встановлюються у такий спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків, формується потенційна фіскальна можливість надходження коштів до доходів бюджетів. Зрозуміло, що корегування конкурентоздатності платника податків безпосередньо пов'язана з податковими надходженнями. З одного боку, конкурентоздатність забезпечується об'єктивно виваженими, прийнятними для споживачів цінами. Одним із елементів ціни якраз і виступають податки (прямі податки включені у формування ціни виробника, тоді як непрямі податки, включаються в ціну реалізації). Виходячи з цього, збільшення чи зменшення

податків безпосередньо впливає на конкурентоздатність платника. З іншого боку, підвищення конкурентоздатності обумовить, як збільшення кількості зобов'язаних осіб, так і зростання бази оподаткування. В обох випадках, це призведе до збільшення податкових надходжень до бюджетів [42, с. 190].

Досить неоднозначним є на сьогодні визначений у ПК України принцип стабільності, який передбачає стабільність на двох рівнях:

а) платника – у цьому випадку він звикає, пристосовується до податкових важелів, знаходить найвигідніше застосування своїм здібностям і коштам;

б) податкового органу – у цій ситуації створюються чіткі механізми обліку, контролю, зроблені форми документації, інструкції тощо.

Практично як відображення принципу стабільності розглядається принцип гнучкості, хоча іноді їх характеризують як взаємовиключні принципи. Однозначно стабільний, незмінний податок у результаті призведе до диспропорції. Він повинен змінюватися під впливом складної економічної ситуації, а іноді й стимулювати її розвиток. Тому гнучке поводження податкового механізму – одна з умов стабільності податку взагалі [20]. Але адаптація податкового законодавства відповідно до нових викликів розвитку суспільства та держави має бути помірною та послідовною.

Зокрема, на сьогодні, як зазначають О. Є. Найденко та А. О. Єніна-Березовська, чинне податкове законодавство України важко назвати стабільним або гнучким, оскільки за роки існування ПК України до нього вже було внесено майже 100 змін, причому деякі з них суперечили одна одній. Більше того сучасне податкове законодавство носить складний, не завжди зрозумілий характер, а внесені до нього зміни є перманентними, що не дозволяє суб'єктам господарювання своєчасно адаптуватися до таких змін. І це, по-перше, негативно позначається на відносинах між платниками податків та контролюючими органами (через виникаючі суперечки по незрозумілих нормах податкового законодавства), а по-друге, призводить до зменшення показників діяльності суб'єктів господарювання [53].

Загалом такі принципи оподаткування як фіскальна достатність, економічність та нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів Д. С. Вінцова об'єднує в одну групу – принципи, завдяки яким здійснюється організація законотворчих процедур у сфері оподаткування. Крім того науковець виділяє також групу принципів завдяки яким формується поведінка владного суб'єкта, до яких належать принцип невідворотності настання юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства та принцип презумпції правомірності рішень платника податку [54, с. 4–5].

Загалом такі принципи оподаткування як фіскальна достатність, економічність та нейтральність оподаткування, соціальна справедливість, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків та зборів Д. С. Вінцова об'єднує в одну групу – принципи, завдяки яким здійснюється організація законотворчих процедур у сфері оподаткування. Крім того науковець виділяє також групу принципів завдяки яким формується поведінка владного суб'єкта, до яких належать принцип невідворотності настання юридичної відповідальності у разі порушення податкового законодавства та принцип презумпції правомірності рішень платника податку [54, с. 4–5].

Правовою основою принципу невідворотності настання юридичної відповідальності за порушення норм податкового законодавства є стаття 111 ПК України, яка визначає види відповідальності за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства. Відповідно за порушення законів з питань оподаткування та іншого законодавства встановлюється і застосовується відповідно до ПК України особа може бути притягнута до фінансової, адміністративної і кримінальної відповідальності. Тоді як про принцип презумпції правомірності рішень платника податків мова йде не лише в пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 ПК України, але й в п. 56.21 ст. 56 ПК України. Зокрема, п.

56.21 ст. 56 ПК України закріплює, що у разі коли норми ПК України суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків [19].

Слід зазначити, що до прийняття ПК України принципи системи оподаткування були закріплені у Законі України «Про систему оподаткування», відповідно до таких принципів було віднесено: стимулювання підприємницької виробничої діяльності і інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність та пропорційність; рівність; соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість; рівномірність; компетенція; єдиний підхід; доступність норм податкового законодавства для платників податків і зборів. Виходячи з положень Закону України «Про систему оподаткування» та чинного ПК України очевидно, що деяких принципів на сьогодні вже не має, тоді як більшість продовжує існувати [18].

Зокрема, на сьогодні відсутній принцип стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної діяльності. З цим складно погодитися зважаючи на те, що Україна сьогодні як ніколи потребує економічних перетворень, відповідно активізація підприємницької діяльності та створення сприятливих податкових умов для залучення інвестицій у державу суттєво вплинули б на економічний розвиток держави. Зважаючи на це вважаємо доцільним закріпити принцип стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної діяльності у ст. 4 ПК України.

Іншим принципом оподаткування, який на сьогодні також не передбачений у ст. 4 ПК України є принцип компетенції в оподаткуванні. На сьогодні його актуальність обумовлюється процесами децентралізації, які відбуваються в Україні, відповідно принцип компетенції зводиться до чіткого розмежування повноважень органів державної влади та органів місцевого самоврядування у

сфері встановлення податків та зборів, визначення їх ставок, переліку об'єктів оподаткування тощо.

Таким чином, на сьогодні в науковій доктрині не має єдиного підходу щодо кількості функцій, які виконують податки та збори. Прийнято вважати, що основними функціями податків та зборів є фіскальна та регулююча функції. Разом з тим науковці додатково виділяють та обґрунтовують доцільність існування таких функцій податків та зборів як контрольна, розподільча, стимулююча, структуроутворювальна та відтворювальна. Зважаючи на вище викладене та беручи до уваги важливість оподаткування для розвитку держави ми вважаємо, що на сьогодні акцент має робитися не лише на фіскальній та регулюючій функціях податків та зборів, але й на стимулюючій та контрольній функціях, які на сьогодні є лише формальними.

Оскільки реалізація функцій тісно пов'язана з принципами оподаткування, то зазначимо, що не зважаючи на те, що в ст. 4 ПК України визначено перелік засад податкового законодавства, вважаємо доцільним доповнити його такими принципами як стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної діяльності та компетенції в оподаткуванні. Такі зміни є важливими зважаючи на необхідність залучення іноземних інвестицій в економіку України, а також реформу децентралізації, яка на сьогодні відбувається в державі.

1.3 Історичний процес становлення системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні

Останніх істотних змін система оподаткування України зазнала у 2010 році, хоча історія її становлення розпочалася значно раніше. Відповідно дослідження процесу становлення системи оподаткування України дає можливість виокремити як позитивні, так і негативні наслідки запровадження і скасування певних видів податків та зборів на загальнодержавному і місцевому

рівнях. При цьому, незважаючи на те, що науковці продовжують досліджувати історію становлення податків та зборів, а також їх вплив на ефективність діяльності суб'єктів господарювання, поширення тіньової економіки та корупції у державі, виокремлення історичних етапів розвитку системи оподаткування в Україні є доцільним, оскільки це дає можливість визначити результативність уже здійснених податкових реформ та врахувати існуючі помилки.

Дослідженню проблематики реформування системи податків та зборів присвячено безліч праць науковців, де досліджуються негативні й позитивні наслідки трансформацій і змін, їх вплив на економічні процеси та розвиток системи оподаткування. Отже, варто відзначити праці Є. М. Богатирьової, А. В. Ткаченко, С. П. Лазура, О. М. Молодецької, Т. В. Семеняка, Л. А. Буркова щодо історії трансформації податкової системи України.

Водночас доцільно зазначити, що серед науковців немає єдиного підходу до визначення етапів становлення системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні. Більше того, в науковій доктрині все частіше досліджуються історичні етапи становлення податкової системи загалом або ж лише систем загальнодержавних податків та зборів, оминаючи при цьому історію місцевих податків і зборів. Саме тому ми вважаємо за доцільне розглянути думки вітчизняних науковців щодо періодизації історії системи загальнодержавних і місцевих податків та зборів.

Так, Т. В. Кошук [55, с. 260–265] у своїх працях виділяє чотири етапи історичного розвитку податкової системи: 1991–1993, 1994–2000, 2001–2004, 2005 – дотепер. Варто підкреслити, що зазначені етапи науковцем були виділені ще у 2008 році, тобто до прийняття ПК України, але навіть серед виділених етапів немає чіткої обґрунтованої позиції щодо початку та кінця відповідного історичного етапу.

У свою чергу, В. М. Воробйов [56, с. 7] також виділяє чотири етапи історичного становлення податкової системи України, зокрема: 1992–1993,

1994–1999, 2000–2009, 2010 – до сьогодні. Вважаємо такий підхід до визначення історії системи загальнодержавних і місцевих податків та зборів найдоцільнішим серед запропонованих науковцями. Перший етап науковець пов'язує із Законом України «Про систему оподаткування» і трьома базовими концепціями перспективного розвитку податкової системи держави. Другий етап розглянуто через формування чітких податкових механізмів та прийняття Конституції України, де фактично було закріплено існування податкової системи країни. Третій етап науковець характеризує вдосконаленням податкової системи держави і намаганням зменшити тіньовий сектор економіки, що в результаті не вдалося зробити. Відповідно четвертий етап розпочинається з прийняття у 2010 році ПК України та введення його в систему національного законодавства.

Виключно історію місцевих податків та зборів у своїх працях досліджувала М. В. Вікторчук, зокрема, вона виділяє три етапи:

- 1) початковий (1990–1995 рр.);
- 2) проміжний (1996–2009 рр.);
- 3) поточний (2010 рік–дотепер) [57].

Втім, на нашу думку, така позиція науковця є досить спірною, адже з моменту здобуття Україною незалежності й до моменту прийняття ПК України правове регулювання місцевого оподаткування здійснювалося на основі Закону України «Про систему оподаткування» та Декрету Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори». Крім того, М. В. Вікторчук виділяє проміжний етап у становленні системи місцевих податків і зборів, спираючись на прийняття в 1996 році Конституції України та спробу реформування системи місцевого оподаткування на основі Указу Президента України № 754 від 17 червня 1999 року «Про місцеві податки та збори», який так і не набрав чинності. На нашу думку, виділення окремого етапу є недоречним, адже основне правове регулювання здійснювалося на основі нормативно-правових

актів, прийнятих до прийняття Конституції України, і в період із 1996 до 2009р. в існуючих актах змінювалися лише види податків та їх основні елементи.

Фактично податкова система незалежної України розпочала процес свого становлення в 1991 році одночасно з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування». Минуло майже 27 років, але процес її реформування все ще продовжується: постійній зміні підлягають загальнообов'язкові податки та збори, ставки таких податків і зборів, а також перелік об'єктів оподаткування.

Загальнообов'язкові податки і збори є ядром системи оподаткування, адже їх визначений перелік та ставки впливають на інноваційність і прогресивність системи оподаткування, на процедури адміністрування та електронного урядування податків і зборів, легкість ведення бізнесу в цілому, і, як наслідок, – на глобальні зміни в економіці країни: зростання обсягів ВВП, залучення інвестицій, рівні зайнятості та тінізації економіки, інноваційність діяльності суб'єктів господарювання. Саме тому реформування системи оподаткування повинне відбуватися з додержанням принципів своєчасності, відповідності меті й завданням податкової політики, прозорості та обґрунтованості, необхідності та інноваційності, ефективності й результативності.

Враховуючи існування загальнодержавних та місцевих податків і зборів, вважаємо за доцільне поділити процес становлення системи оподаткування України на два окремих напрямки: становлення системи загальнодержавних податків і зборів та системи місцевих податків і зборів. Відповідно в історії загальнодержавних податків і зборів, на нашу думку, варто виділяти п'ять етапів:

1-й етап, охоплює 1930–1991 роки. Сильним поштовхом у реформуванні податкової системи УРСР було проведення в 1930–1932 роках податкової реформи, що передбачала усунення великої кількості податків і зборів та запровадження замість них податку з обороту та податку від прибутку, як основних бюджетоутворюючих платежів. На цьому етапі зароджується та система оподаткування, яка існує на сьогодні.

Варто зазначити, що в 1941 році від податку з обороту, який являв собою певний універсальний акциз, оскільки в підсумку його сплачував споживач і податок враховували в остаточну роздрібну ціну товару, надходило понад 50 % усіх бюджетних відрахувань. На цей час існував прогресивний тип оподаткування стосовно прибутку підприємств, а саме застосування ставок від 10 % до 80 %. Прибуткове оподаткування населення здійснювалося на підставі Указу Президії Верховної Ради СРСР від 30 квітня 1934 року, відповідно до якого платників було поділено на кілька груп із відповідними ставками, пільгами та знижками. У період війни стягувався військовий збір та збір із холостяків, чоловіків і жінок віком від 20 років, у яких немає дітей. Варто відзначити, що платників військового податку розподіляли на дві групи: громадяни з власними джерелами надходження та громадяни без власних джерел надходження.

У 1964 році була проведена реформа прибуткового оподаткування, а саме поділ його на: відрахування від прибутку, фіксовані рентні платежі, вільний залишок прибутку, плата за фонди.

Указом Президії Верховної Ради СРСР «Про державне мито» від 29 червня 1979 року передбачалося стягнення мита в простій формі, яку стягували у фіксованих ставках та пропорційній формі у відсотках [58];

2-й етап, припадає на 1991–1993 роки і характеризується становленням власної системи оподаткування. Так, уже 25 червня 1991 року набирає чинності Закон УРСР № 39 «Про систему оподаткування», в якому були закріплені основні принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, а також перелік 16 загальнодержавних податків і зборів, а саме: податок на прибуток, податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в УРСР, податок з обороту, акцизний збір, податок на додану вартість, податок на експорт та імпорт, податок на доходи, податок на фонд оплати праці колгоспників, прибутковий податок з громадян, плата за природні ресурси,

плата за землю, лісовий дохід, екологічний податок, державне мито, податок з власників транспортних засобів, мито [18].

При цьому Законом УРСР «Про систему оподаткування» чітко не розмежовано місцеві та загальнодержавні податки. Лише податок на прибуток, податок з обороту, ПДВ, податок на експорт і імпорт, податок на доходи та мито можна вважати суто загальнодержавними, адже решта справлялася до бюджетів територіальних громад. Крім того, зазначений акт лише поверхово визначав платника податку, ставки та об'єкт оподаткування. З метою вдосконалення законодавчої бази у сфері оподаткування у період із 1991 до 1994 року було прийнято Закони України: «Про державне мито», «Про плату за землю»; Постанови Ради міністрів: «Про розміри податку з обороту на окремі види продукції, що використовується для промислової переробки»; «Про розміри податку з обороту на спирт етиловий та олію, що використовуються для промислової переробки»; декрети Кабінету Міністрів України: «Про прибутковий податок з громадян», «Про акцизний збір», «Про податок на додану вартість».

Таким чином, другий етап можна охарактеризувати відсутністю єдиного кодифікованого нормативного акта у сфері оподаткування і відповідно наявністю великої кількості законів, постанов та декретів у сфері оподаткування, відсутністю чіткого розмежування на законодавчому рівні загальнодержавних і місцевих податків та зборів і високим податковим навантаженням на платників податків;

3-й етап, охоплює 1994–1999 роки. Цей етап можна охарактеризувати якісним оновленням системи загальнообов'язкових зборів і платежів. Фактично було здійснено оптимізацію податків та зборів, що забезпечило зменшення навантаження на платників податків. Водночас на цьому етапі постійно відбувався пошук оптимального співвідношення податків і зборів, широкий перелік яких не давав можливості наповнити державний бюджет, а лише переобтяжував населення, стимулюючи розвиток тіньової економіки.

Незважаючи на це, з 1994 до 1999 року Закон УРСР «Про систему оподаткування» зазнав тринадцять змін і в кінцевій редакції налічував 23 загальнодержавні податки та збори.

На даному етапі було реформовано ПДВ, зокрема обрано курс на зменшення його ставки, та податок на прибуток – встановлено ставку 30 %;

4-й етап, припадає на 2000–2009 роки. Упродовж цього етапу спостерігаються деталізація переліку податків і зборів, доповнення та розширення законодавства. Саме на цьому етапі було стабілізовано систему податків і зборів для фізичних осіб, зокрема зменшено ставку податку на прибуток до 25 %. Такими діями держава намагалася вивести з тіні суб'єктів підприємницької діяльності. Також в ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» № 36 від 1 червня 2000 року було зазначено, що будь-які податки та збори, які встановлюються законами України на території держави, повинні бути включені до Закону України «Про систему оподаткування», а всі інші акти повинні відповідати цьому закону. Зазначений акт містив вичерпний перелік податків та зборів, що справляються на території України та інформацію стосовно цих податків. Водночас існуюча кількість податків та зборів, незважаючи на зменшення деяких ключових ставок оподаткування, не привела до зменшення тінізації економіки та повноцінного наповнення державного бюджету, лише посилювалися проблеми адміністрування податків і зборів;

5-й етап – 2010 – до сьогодні. Прийняття ПК України стало переломним етапом у формуванні системи оподаткування нашої держави. Станом на 1 січня 2011 року ПК України налічував 18 загальнодержавних податків і зборів. Однак скорочення кількості податків та зборів не покращило економічної ситуації у державі, це дало підстави вважати, що така кількість податків є неефективним інструментом із фіскальної точки зору, адже більшість підприємств уже пристосувалася до такої моделі оподаткування і знайшли шляхи ухилення від сплати податків. Обраний Україною курс до набуття членства в ЄС обумовив

обов'язковість адаптації національного законодавства у сфері оподаткування до норм та стандартів ЄС.

Відповідно з метою адаптації національного податкового законодавства до вимог ЄС у 2014 році набули чинності положення Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» № 1166-VII [59], а у 2017 році – положення Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» № 1797-VIII [60]. А 7 грудня 2017 року парламентом було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» № 2245-VIII [61].

Зважаючи на часту зміну переліку загальнодержавних та місцевих податків і зборів, пропонуємо розглянути трансформацію змісту основних категорій у сфері оподаткування та переліку податків і зборів через порівняння положень Закону України «Про систему оподаткування» та ПК України (табл. 2).

Таблиця 2 – Основні відмінності Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. та ПК України від 02.12.2010 р. [18, 19]

Основне поняття	Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р.	Податковий кодекс України від 02.12.2010 р.
1	2	3
Податки та збори	Обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування	Податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до ПК України. Збором є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій

Продовження таблиці 2

1	2	3
Система оподаткування	Сукупність податків і зборів до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами порядку, становить систему оподаткування	Сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що справляються в установленому ПК України порядку, становить податкову систему України
Об'єкти оподаткування	Доходи, вартість та додана вартість продукції, у тому числі митна, або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законодавством України	Майно, товари, дохід або його частина, обороти з реалізації товарів, операції з постачання товарів, об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку
Державні податки і збори (обов'язкові платежі)	1) ПДВ; 2) акцизний збір; 3) податок на прибуток підприємств, 4) податок на доходи фізичних осіб; 5) мито; 6) державне мито	1) податок на прибуток підприємств; 2) податок на доходи фізичних осіб; 3) ПДВ; 4) акцизний податок; 5) екологічний податок; 6) рентна плата; 7) мито

Продовження таблиці 2

1	2	3
Місцеві податки і збори (обов'язкові платежі)	Місцеві податки: 1) податок з реклами; 2) комунальний податок; 3) податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. До місцевих належало 11 зборів	Місцеві податки: 1) податок на майно; 2) єдиний податок. Місцеві збори: 1) збір за місця для паркування транспортних засобів; 2) туристичний збір

Загалом можемо зробити висновок, що змінилося законодавче визначення базових категорій податкового законодавства, а також відбулося істотне скорочення загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні за період реформування системи оподаткування.

При цьому на сьогодні громадськість негативно оцінює діючу систему податків та зборів, виділяючи що проблеми, Зменшення кількості податків і зборів насправді означає трансформацію у вже існуючі податки, крім того були введені додаткові збори: військовий збір та додатковий імпортовий збір. Тому загалом запроваджені зміни не мають нічого спільного зі зменшенням податкового навантаження. Відтак варто відмітити, що відповідно до оцінювання й опитування, проведеного міжнародним центром перспективних досліджень, деклароване зменшення кількості податків та зборів і укрупнення деяких з них, загалом не зменшило податкового навантаження на платників податків та зборів [62, с. 6].

Необхідно зазначити, що впродовж 1991–2010 років юридичні та фізичні особи у сукупності повинні були сплачувати такі загальнообов'язкові податки та збори: плата за землю; рентні платежі; податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; податок на промисел; збір за

геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збір за спеціальне використання природних ресурсів; збір за забруднення навколишнього природного середовища; збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України; збір за використання радіочастотного ресурсу України; збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір за проведення гастрольних заходів; судовий збір; збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження [63].

На нашу думку, існування більшості зазначених податків та зборів було недоцільним через їх низьку фіскальну ефективність, натомість вони створювали низку проблем, пов'язаних із поширенням проявів уникнення від оподаткування, проблеми з адмініструванням податків та зборів і поданням податкової звітності, стаючи перешкодою на шляху до запровадження в Україні дієвого механізму справляння податків і зборів та легкого ведення бізнесу насамперед виробникам товарів та послуг, які є найбільшими інвесторами в розвиток економіки. Саме тому така кількість податків не лише зумовлювала обурення власників бізнесу, а й призвела до необхідності реформування системи податків та зборів і поступового скорочення ставок оподаткування (табл. 3).

Таблиця 3 – Зміни, що відбулися у ставках оподаткування податком на прибуток, ПДВ та ПДФО [55].

Назва податку	Рік	Основна ставка, %
1	2	3
Податок на прибуток	1992, II квартал 1993–1994	18
	I квартал 1993, 1995, 1997–2003	30
	2004–2010	25
	2011	23
	2012	21
	2013	19
	2014 і до сьогодні	18
Податок на додану вартість	1992 – I квартал 2014	20; 0
	II квартал 2014 – до сьогодні	20; 7; 0;
Податок на доходи фізичних осіб	1991–1992	12–30
	1993–2003	Мінімальна – 10, максимальна – 40
	2004	13
	2007	15
	2011	15 (17)
	III квартал 2014–2015	15 (17), 15 (20, 25)
	2015	15 (20)
	2016–2018	18

Можемо загалом зробити висновок, що впродовж 1991–2017 років відбулося скорочення ставок податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб. Водночас, зважаючи на те, що база оподаткування в Україні залишається на низькому рівні, можна зробити висновок, що такі зміни не

призвели до збільшення надходжень до бюджету в їх відсотковому співвідношенні.

Не менш тривалий процес свого становлення пройшли і місцеві податки та збори, які можна вважати найважливішим інститутом у системі місцевих фінансів, під яким необхідно розуміти законодавчо закріплену групу правових норм, що регламентує порядок впровадження податкових платежів (міськими, селищними та сільськими радами), механізм їх справляння (в межах відповідних адміністративно-територіальних одиниць) і зарахування до місцевих бюджетів для виконання повноважень у межах власної компетенції органів місцевого самоврядування [65].

Історію розвитку системи місцевих податків та зборів можна умовно поділити на два етапи:

- 1) до прийняття ПК України;
- 2) після прийняття ПК України.

До прийняття ПК України нормативно-правове регулювання місцевих податків та зборів здійснювалося різними нормативними актами. Одним із перших був Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року, в якому було закріплено 11 місцевих податків. Цей акт не виділяв окремо місцевий податок, усі податки були загальнореспубліканського значення, однак суми таких надходжень зараховували до місцевого та республіканського бюджетів. До суто місцевих бюджетів зараховували суми від наступних платежів: 1) податок на фонд оплати праці колгоспників; 2) прибутковий податок з громадян; 3) податок з власників транспортних засобів; 4) екологічний податок; 5) плата за використання природних ресурсів; 6) плата за землю; 7) лісовий дохід; 8) державне мито [18].

На початку 1993 року радянська система оподаткування починає змінюватися шляхом прийняття ряду нормативно-правових актів для збільшення дохідної частини бюджету. Якісне оновлення податкової системи України в цілому припало на 1994–1999 роки. У цей період, усвідомивши, що

національна економіка перебуває у глибокій кризі, в країні починають вносити корективи в систему оподаткування. Поряд із податками, що вже існували, виникають нові. До 1994 року складається система місцевих податків і зборів, введена Декретом Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори» № 30 від 20 травня 1993 року [64].

Зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України передбачалося введення двох місцевих податків і чотирнадцяти місцевих зборів: комунального податку, податку з реклами, ринкового збору, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, збору за паркування автомобілів, готельного збору, курортного збору, збору за право використання місцевої символіки, збору за видачу ордера на квартиру, збору за проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей, збору за право проведення кіно і телезйомок, збору за участь у бігах на іподромі, збору за виграш на бігах, збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збору з власників собак, збору за проїзд територією прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон [65].

Система місцевих податків України мала яскраво виражену тенденцію до розширення переліку податків та зборів, але згодом кількість місцевих податків зменшилася до двох: податок з продажу імпортованих товарів та податок на нерухоме майно (нерухомість), відмінне від земельної ділянки. Така кількість та види місцевих податків проіснувала без змін аж до 2011 року [66, с. 23].

Переломним моментом у формуванні переліку місцевих податків і зборів стало прийняття ПК України, відповідно до якого існувало два місцеві податки та три місцеві збори: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (з 1 січня 2014 р.); єдиний податок; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір [67].

У 2004 році частка місцевих податків і зборів у доходах місцевих бюджетів становила 1,77 % (0,5 млрд грн), а в 2010 – 0,61 % (0,8 млрд грн), тобто

номінально сума зросла у 1,6 рази, тоді як стосовно загальної суми доходів місцевих бюджетів зменшилася майже у 3 рази. У 2011 році від місцевих податків і зборів отримано 2,5 млрд грн, що у 3,1 рази більше від аналогічного показника попереднього року. Їх частка у структурі доходів місцевих бюджетів зросла і становила 2,9 %. Такі зміни спостерігаються завдяки переведенню єдиного податку з категорії загальнодержавних до категорії місцевих податків, доходи від якого становили в 2011 році 80 % від загальної кількості місцевих податків та зборів [68].

Віднесення єдиного податку до місцевих податків посприяло зростанню доходів спеціального фонду місцевих бюджетів, що є також позитивним моментом, оскільки надає місцевим органам влади додаткове джерело фінансування розвитку своїх територій. ПК України фактично дає можливість для зростання надходжень до бюджету за рахунок звуження сфери застосування спрощеної системи оподаткування через виключення з неї тих видів діяльності, що є високорентабельними або доходи від яких є переважно пасивними, а також вилучення з переліку обов'язкових платежів, що замінюються єдиним податком, збору за спеціальне використання природних ресурсів і внесків до Пенсійного фонду України, встановлення підвищених ставок єдиного податку за порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування та анулювання свідоцтва платника єдиного податку [69].

Упродовж 2011–2014 років спостерігалось абсолютне домінування єдиного податку як складової системи місцевого оподаткування в Україні: від найменших 79,4 % у 2011 році до максимальних 92,0 % у 2014 році. При заміні в 2015 році податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, комплексним податком на майно, який включає: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок, плату за землю, докорінно змінила структуру надходжень місцевих податків і зборів. Загалом переведення плати із загальнодержавних податків до місцевих як одного з видів податку на майно істотно збільшило надходження до місцевих бюджетів, так, із

початку 2017 року землевласники та землекористувачі сплатили до бюджету 196,4 млн грн плати за землю, що на 23 млн грн, або 13,3 %, перевищує минулорічний показник [70].

З 1 січня 2015 року було також скасовано збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Звичайно, скорочення у ПК України переліку місцевих податків і зборів дає можливість підвищити регулюючий потенціал системи оподаткування. Водночас зі скороченням кількості податків та зборів спостерігається їх дублювання і об'єднання, так, нововстановлений туристичний збір є об'єднанням готельного та курортного збору, а в зборі за місця для паркування транспортних засобів замінено елементи оподаткування.

Очевидно, що на сьогодні реформування системи загальнодержавних та місцевих податків та зборів є незавершеним, оскільки сучасні євроінтеграційні процеси та економічна криза в державі спонукають до формування якісної системи оподаткування України. В умовах обмеженості фінансових ресурсів яких потребують державний та місцеві бюджети, існування ефективної і збалансованої системи оподаткування можна вважати основним чинником підвищення інвестиційної та економічної активності України. При цьому для підвищення ефективності системи загальнодержавних та місцевих податків та зборів варто зосередити увагу на поступовій адаптації податкового законодавства України до європейських стандартів.

Становлення системи оподаткування України пропонується розглядати в двох аспектах: становлення загальнодержавних податків та зборів і становлення місцевих податків та зборів. Відповідно в історії загальнодержавних податків та зборів, на нашу думку, варто виділяти п'ять етапів:

1-й етап (1930–1991 рр.), характеризується становленням системи оподаткування СРСР, яка згодом обумовила формування системи оподаткування вже незалежної України. На цей період припадають податкові

реформи 1930–1932 років та 1964 року щодо реформування прибуткового оподаткування.

2-й етап (1991–1993 рр.), фактично, починається з прийняттям Закону УРСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року, в якому було закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, перелік податків та зборів без чіткого розмежування їх на загальнодержавні та місцеві. Цей період пов'язаний з прийняттям ряду нормативних актів, серед яких закони: «Про державне мито», «Про плату за землю»; постанови та декрети уряду: «Про розміри податку з обороту на окремі види продукції, що використовується для промислової переробки», «Про розміри податку з обороту на спирт етиловий та олію, що використовуються для промислової переробки», «Про прибутковий податок з громадян», «Про акцизний збір», «Про податок на додану вартість».

3-й етап (1994–1999 рр.), пов'язаний з досить якісним оновлення системи загальнообов'язкових зборів та платежів Україні. Фактично, було здійснено оптимізацію податків та зборів, що забезпечило зменшення навантаження на платників податків. Водночас, на цьому етапі постійно відбувався пошук оптимального співвідношення податків та зборів, широкий перелік яких не давав можливості наповнити державний бюджет, а лише переобтяжував населення, стимулюючи розвиток тіньової економіки.

4-й етап (2000–2009 рр.), характеризується деталізацією переліку податків і зборів для фізичних осіб та доповненням і розширенням національного законодавства. Особливих змін на цьому етапі зазнав ПДФО, ставку якого було зменшено до 25 %, хоча це не призвело до очікуваних результатів, натомість особливо гостро постала проблема адміністрування такого податку.

5-й етап (2010 – до сьогодні), пов'язаний із прийняттям ПК України та євроінтеграційним курсом політики України, що обумовив прийняття ряд нормативних актів для адаптації національного законодавства у сфері оподаткування до вимог та стандартів ЄС, зокрема прийнято Закон України:

«Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» (2014), «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (2017), «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» (2018).

Історію системи місцевих податків та зборів запропоновано поділяти на два етапи:

1-й – до прийняття ПК України, що характеризується нестабільним переліком місцевих податків та зборів, який визначався у різних нормативних актах, серед яких був Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року, Декрет Кабінету Міністрів України «Міністрів «Про місцеві податки і збори» № 30 від 20 травня 1993 року. Фактично, до прийняття ПК України відбувався пошук найбільш раціонального та збалансованого переліку місцевих податків та зборів;

2-й – після прийняття ПК України, коли система місцевих податків та зборів зазнала істотних змін. Серед особливостей зазначеного етапу можна виділити: домінування серед місцевих податків упродовж 2011–2014 років єдиного податку; заміну в 2015 році податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки комплексним податком на майно; скасування з 1 січня 2015 року збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

1.4 Сутність адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України

Податкова система України є одним з найголовніших факторів, які впливають на економічний розвиток держави. З огляду на це податки є невід’ємним елементом економічної системи держави, оскільки саме за рахунок

фіскальної та розподільчо-регулюючої функцій податків держава забезпечує розвиток всіх сфер життя суспільства, а також добробут населення.

Питання, пов'язані з ефективним адміністративно-правовим регулюванням здійснення фіскальної політики в Україні, розглядали у своїх працях такі науковці, як С. Алексєєв, Т. Александрюк, О. Бандурка, Ю. Битяк, В. Галунько, Є. Додіна, Т. Дулік, Р. Калюжний, Л. Коваль, В. Колпаков, В. Котюк, В. Корельський, А. Крисоватий, В. Марченко, В. Перевалова, В. Селіванова, О. Скакун, О. Яковенко та ін.

Так, О. О. Яковенко зауважує, що на сучасному етапі розбудови демократичної та правової держави відбуваються перетворення соціально-економічних і політичних відносин, що значною мірою впливає на стан формування фінансово-економічної стабільності України. Ситуація у сфері оподаткування як основного джерела наповнення бюджету характеризується обтяжливістю та несправедливістю розподілу податкового навантаження, чиновницьким бюрократизмом, зростанням проявів організованої злочинності й корупції у цій сфері, що призводить до збільшення сектору тіньової економіки, замороження економічних процесів та зростання рівня інфляції [71, с. 3].

Очевидно, що для забезпечення стабільного надходження коштів до державного та місцевих бюджетів усі учасники податкових правовідносин повинні належно виконувати свої зобов'язання перед державою та дотримуватися чинного законодавства. Тоді як держава повинна забезпечувати адміністративно-правове регулювання податкових правовідносин на належному рівні, зокрема встановлювати адекватні ставки податків та зборів, враховуючи середній розмір доходів платників податків і соціально-економічну ситуацію в державі.

Адміністративно-правове регулювання – цілеспрямований вплив сукупності правових норм, які приймає держава і являють собою адміністративно-правові засоби забезпечення інтересів громадян та юридичних

осіб у певній сфері, основною метою якого є дотримання встановленого правового порядку, охорона державних та суспільних інтересів.

У контексті дисертаційного дослідження сутність адміністративно-правового регулювання системи оподаткування в Україні полягає у тому, що воно є цілеспрямованим, нормативно-організуючим впливом сукупності адміністративно-правових норм, прийнятих на державному рівні на систему оподаткування України. Сукупність адміністративно-правових засад регулювання системи оподаткування проявляється у формі відповідних адміністративних засобів, які забезпечують права та законність забезпечення інтересів громадян і юридичних осіб, які у розрізі відносин щодо оподаткування. Основною метою адміністративно-правового регулювання системи оподаткування є забезпечення дотримання усіма суб'єктами податкових відносин встановленого на законодавчому рівні порядку сплати податків і зборів, а також забезпечення своєчасного їх надходження та раціонального перерозподілу.

Основним законодавчим актом у сфері оподаткування є Конституція України, яка закріплює основні принципи функціонування системи оподаткування. При цьому зважаючи на те, що нами вже зверталася увага на поняття «податкової системи» доцільно розглянути співвідношення таких понять як «система оподаткування» і «податкова система». Зокрема, І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та інші загалом ототожнюють податкову систему та систему оподаткування [72], натомість інша група науковців: Ю. Б. Іванов А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк вважають, що система оподаткування є вужчою, ніж податкова система. При цьому до системи оподаткування поряд із закріпленою законодавством сукупністю податків і зборів включають механізми і способи їх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів, тоді як до податкової системи, крім системи оподаткування, – ще й суб'єктів податкової роботи, які

забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів [12, с. 93].

Таким чином, у науковій доктрині існують різні підходи до розуміння понять «податкова система» та «система оподаткування», при цьому в рамках дисертаційного дослідження нас цікавить виключно закріплена законодавством сукупність податків та зборів. На сьогодні перелік загальнодержавних та місцевих податків та зборів визначено ПК України.

Так, відповідно до ст. 9 ПК України до загальнодержавних податків належать: 1) податок на прибуток підприємств; 2) податок на доходи фізичних осіб; 3) податок на додану вартість; 4) акцизний податок та 5) екологічний податок [19]. Отож вважаємо за необхідне розглянути їх більш детально.

Одним із бюджетоутворюючих податків, який відіграє важливу регулюючу роль в економіці, є податок на прибуток підприємств, який сплачують юридичні особи з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів та ін. [73].

Іншим бюджетоутворюючим податком є податок на доходи фізичних осіб (ПДФО), через який, як наголошує Л. В. Юрчишена, реалізується зв'язок громадян-платників з державою (в особі фіскальних органів) і місцевими органами самоврядування, тим самим вони стають причетними до формування доходів бюджету і дає підставу для контролю за ефективним використанням державних ресурсів [74, с. 217].

Під ПДВ, у свою чергу, необхідно розуміти непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), що формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем [75].

При цьому в системі оподаткування України, як зазначає О. Юрченко, це один із найбільш проблемних податків у податковій системі України. Він пов'язаний насамперед із методикою його нарахування і сплати, яка дозволяє державі, з одного боку, наповнювати дохідну частину свого бюджету, але

водночас мати корупційну складову в частині бюджетної заборгованості перед платниками податку, ухилення останніх від сплати, зокрема за рахунок неузгодженості нормативно-правових актів, роз'яснень контролюючих та судових органів, численних змін та непослідовної податкової політики держави в частині адміністрування ПДВ і недосконалого податкового обліку платників податку [76, с. 19].

Що ж до акцизного податку, то необхідно зазначити, що основні елементи цього податку визначені у ст. 212–232 ПК України. Водночас інші нормативно-правові акти також містять правові засади існування акцизного податку в нашій державі. Зокрема, Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» № 909-VIII від 7 грудня 2018 року було істотно змінено механізм справляння акцизного податку, зокрема передбачено поступове до 2025 року підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби з метою наближення їх до стандартів ЄС [61].

Екологічний податок відповідно до ПК України є загальнодержавним обов'язковим платежем, що справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднювальних речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

Таким чином, перелік загальнодержавних податків міститься в ПК України як єдиному кодифікованому акті, який регламентує відносини, які виникають у сфері оподаткування. При цьому зазначеним актом не визначаються види загальнодержавних зборів, що дає підстави говорити про їх відсутність. Водночас необхідно зазначити, що не лише ПК України є джерелом адміністративно-правового регулювання системи оподаткування. Поряд із ПК України своє місце в системі законодавства з питань оподаткування займають

також закони, які загалом не повинні суперечити положенням ПК України та конкретизують норми ПК України з урахуванням змін у соціально-економічній ситуації в державі.

Одним із таких актів є Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року, яким було внесено комплексні зміни до всіх розділів ПК України, спрямовані на удосконалення загальних положень щодо адміністрування податків та зборів. Зокрема, введено податкові консультації, відповідно платник податків одержав можливість звернутися до контролюючого органу влади у сфері оподаткування для одержання безоплатної консультації з питань застосування окремих норм податкового законодавства та отримати відповідь протягом 25 календарних днів з моменту такого звернення. Крім того, створено Єдиний державний реєстр податкових консультацій та запроваджено електронний обмін інформацією [60]. Очевидно, що зазначений законодавчий акт стосується як загальнодержавного, так і місцевого оподаткування.

Фактично платник податків одержав можливість за допомогою нового інструменту – електронного кабінету, подавати податкову звітність, скарги, довідки та інше, а контролюючий орган в свою чергу, може переглядати в режимі реального часу інформацію по платнику податків у вигляді документа який формується автоматично [77, с. 155].

Необхідно також зазначити, що електронний кабінет створюється і функціонує за такими принципами, а саме [18]:

- прозорості, тобто обов'язкового оприлюднення методології реалізації положень ПК України в роботі електронного кабінету;
- контрольованості, а саме забезпечення можливості незалежної перевірки коректності роботи електронного кабінету через тестового платника (платників) на емуляторі;

– автоматизованості – максимальної автоматизації процесів створення, прийняття, оброблення, зберігання документів, оброблення та відображення даних (показників) документів та інших облікових даних платника податків;

– повноти функціоналу – наявності такого інтерфейсу електронного сервісу, який забезпечує можливість реалізації прав та обов'язків платника податків, отримання документів, передбачених законодавством та інформації, що стосується такого платника податків, он-лайн (через Інтернет у режимі реального часу) або через програмний інтерфейс (API), іншими засобами інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем.

Зважаючи на те, що нами вже було розглянуто державні податки, слід звернути увагу на місцеві податки, до яких законодавець відносить податок на майно та єдиний податок, а до місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір (ст. 10 ПК України).

На відміну від загальнодержавних податків та зборів питання щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору вирішується місцевими радами в межах повноважень визначених ПК України. Слід зазначити, що повноваження органів місцевого самоврядування у податковій сфері передбачені не лише ПК України, й Законом України «Про місцеве самоврядування». Зокрема, в п. 14 ч. 1 ст. 26 зазначеного нормативно-правового акта до повноважень органів місцевого самоврядування належить встановлення місцевих податків і зборів відповідно до ПК України [78].

Для прикладу необхідно звернути увагу на місцеві податки та збори на території міста Суми. З 1 січня 2018 року набуло чинності Рішення Сумської міської ради VII скликання «Про встановлення податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки в м. Сумах» [79]. Говорячи про адміністративно-правове регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, необхідно зазначити, що органи виконавчої влади також беруть

активну участь у регулюванні відносин щодо нарахування та сплати зазначеного податку. Про це свідчить ряд підзаконних актів Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України та Міністерства юстиції України:

– Постанова Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 року № 483 «Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» [80];

– Наказ Міністерства фінансів України від 10 квітня 2015 року № 408 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» [81];

– Наказ Міністерства юстиції України та Міністерства доходів і зборів України від 12 квітня 2012 року № 699/5/38 «Щодо подання Міністерству доходів і зборів України відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» тощо [82].

Крім податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, сільські, селищні, міські ради також можуть встановлювати також збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір. При цьому форма податкових декларацій таких зборів затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 9 липня 2015 року № 636 [83]. На сьогодні збір за місця для паркування транспортних засобів існує у багатьох населених пунктах, про що свідчать відповідні положення. Відповідно до Положення Коростенської міської ради «Про встановлення на 2018 рік розміру ставки збору за місця для паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування в м. Коростені» ставка збору за місця для паркування транспортних засобів за 1 м² площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження паркування транспортних засобів за кожний день провадження такої діяльності становить 0,03 % мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року [84]. Натомість згідно з рішенням Крижопільської селищної ради від 13 липня 2017 року розмір збору за місця для паркування

транспортних засобів становить 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати встановленої законом на 1 січня податкового року за 1 м² площі [85].

Втім, проблемою регулювання збору за місця для паркування транспортних засобів, як зазначає Л. В. Товкун, є те, що ПК України значно ускладнив процедуру справляння збору за місця для паркування транспортних засобів. Крім того, місцеві ради не повністю використовують резерви від цього збору через відсутність дієвого контролю за наявністю договорів оренди на землю під парковки, меж і розміток місць для паркування, приладів фіксації в'їзду автотранспорту на парковку [86, с. 93].

Але, незважаючи на зазначене, у 2017 році за результатами проведення реформи децентралізації почали проявлятися перші її позитивні результати в частині надходжень до бюджетів. Завдяки ухваленням змін до Бюджетного та Податкового кодексів і передачі на місця додаткових бюджетних повноважень і стабільних джерел доходів, впродовж перших трьох кварталів 2017 року надходження до загального фонду місцевих бюджетів зросли на 30 % і становили 134,9 млрд грн (79,8 % від затвердженого річного показника). Ще більш вагомим є зростання власних доходів місцевих бюджетів 366 об'єднаних територіальних громад – на 82,7 %, які загалом досягли 6,3 млрд грн. Загалом частка місцевих бюджетів у зведеному бюджеті у 2017 року досягла 49,3 % [87].

Якщо звернути увагу на наслідки децентралізації лише в місті Сумах, то можна зробити очевидний висновок про істотні зміни місцевого значення. Зокрема, якщо місцеві податки та збори у структурі власних доходів міського бюджету за 2014 рік становили 1,1 % (5 850,3 млн) усіх власних доходів, то в 2016 році – 25,9 %, або 275,6 млн грн, а в 2017 – 28,3 %, або 323,4 млн грн. Звичайно потрібно враховувати той факт, що в 2014 році плата за землю входила до загальнодержавних податків, а в 2016–2017 роках плата за землю вже входила до податку на майно. Загалом у 2014 році місцевий бюджет отримав 556 857,9 млн грн і звісно ж, що основним доходом був податок на

доходи фізичних осіб. Для прикладу у 2017 році власних надходжень до бюджету було 1 374,4 млн грн, з яких близько 70 % становив саме податок на доходи фізичних осіб [87].

Очевидно, що поступове розширення повноважень і функцій органів місцевого самоврядування, яке ми можемо спостерігати впродовж останніх років, з одного боку, супроводжується збільшенням фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, а з іншого – надходження від власних доходів місцевих бюджетів і, зокрема, місцевих податків та зборів залишаються незначними. Не остання роль у ситуації, яка на сьогодні існує, належить змінам до ПК України та Бюджетного кодексу, які набули чинності 1 січня 2015 року та розширили фінансові можливості органів місцевого самоврядування, а в майбутньому дозволяють зробити економічно самодостатніми та спроможними і нові об'єднані громади. Законодавчі зміни надали право органам місцевого самоврядування затверджувати місцеві бюджети незалежно від прийняття Закону України «Про Державний бюджет». Загалом Бюджетний кодекс визначає таке формування місцевих бюджетів за рахунок податків:

- 1) 60 % ПДФО;
- 2) 40% ПДФО, що сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України на території міста Києва та зараховується до бюджету міста Києва;
- 3) 100 % податку на доходи фізичних осіб, що сплачується (перераховується) згідно з ПК України на території міста Севастополя та зараховується до бюджету міста Севастополя;
- 4) акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, що зараховується до бюджетів об'єднаних територіальних громад, міських бюджетів;
- 5) 10 % податку на прибуток підприємств;
- 6) податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності. Податок на прибуток підприємств та фінансових установ

комунальної власності, засновником яких є районні, міські ради, об'єднані територіальні громади, зараховується відповідно до районних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад;

7) податок на майно, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування;

8) єдиний податок, що зараховується до бюджетів місцевого самоврядування [88].

Необхідно зазначити, що децентралізація в Україні обумовлена євроінтеграційними процесами в нашій державі, які відповідно внесли істотні корективи в адміністративно-правове регулювання системи оподаткування. Згідно зі ст. 350 Угоди про асоціацію між Україною, з одного боку, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії та їхні державами-членами з іншого, від 27 червня 2014 року сторони визнають і зобов'язуються застосувати такі принципи належного управління у сфері оподаткування, як прозорість, обмін інформацією та добросовісна податкова конкуренція, яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС. Більше того, сторони також посилюють і зміцнюють співробітництво, спрямоване на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України [89].

На виконання вищезазначеної угоди було прийнято ряд нормативно-правових актів, серед яких доцільно звернути увагу лише на деякі з них, а саме:

1. Розпорядження Кабінету міністрів України «Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні» № 333-р від 1 квітня 2014 року [90];

2. Указ Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020» № 5/2015 від 12 січня 2015 року [91];

3. Закон України «Про добровільне об'єднання територіальних громад» № 157-VIII від 5 лютого 2015 року [92].

Беручи до уваги те, що виконання Україною вимог Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, дає можливість нашій державі в подальшому стати повноцінним членом в ЄС, Президентом України було схвалено Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020». При цьому податкова реформа є однією з 63 реформ, передбачених зазначеним актом, метою якої є побудова простої, економічно справедливої податкової системи, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, яка створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів.

Варто зазначити, що під поняттям податкова реформа необхідно розуміти закріплені на законодавчому рівні певні комплексні зміни системи оподаткування інноваційного характеру, які мають обмеження у часі впровадження та повинні базуватися на зміні стратегії податкової політики нашої держави. Вищезазначене визначення поняття «податкова реформа» дозволяє загалом відмежувати його від просто поточних змін податкової системи.

Підсумовуючи розуміння податкової реформи, доцільно погодитися з Є. М. Богатирьовою, яка систематизувала характерні ознаки податкової реформи: 1) зміна стратегії податкової політики; 2) прогресивні перетворення податкової системи; 3) часові рамки її проведення; 4) інноваційний та еволюційний характер [93, с. 6].

Основні положення Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» безперечно свідчать про формальну наявність цих ознак у сучасній податковій реформі. Так, із прийняттям зазначеної стратегії наша держава змінила свій вектор та взяла курс на зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку їх розрахунку і сплати; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України,

спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків їх платниками тощо. Про підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів та рівня дотримання вимог податкового законодавства зазначено і в Розпорядженні Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки» від 8 лютого 2017 року [94].

Крім того, не можна не звернути увагу на те, що Україна вже зробила істотні кроки у сфері непрямого оподаткування, зокрема, враховано основні вимоги базових нормативних актів ЄС – Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість та Директиви Ради 92/12/ЄЕС про загальну систему зберігання, обігу і моніторингу за підакцизними товарами.

Що ж до місцевих податків та зборів, то необхідно зазначити, що Україна ще в 2008 році ратифікувала Європейську хартію місцевого самоврядування, відповідно до якої місцеве самоврядування означає спроможність органів місцевого самоврядування в межах закону здійснювати регулювання та управління істотною часткою публічних справ, під власну відповідальність, в інтересах місцевого населення [95]. Але, зважаючи на те, що фінансова основа органів місцевого самоврядування мала досить слабку фінансову основу для повноцінної реалізації власних та делегованих повноважень, було прийнято Концепцію реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні, а згодом – Закон України «Про добровільне об'єднання територіальних громад». Зазначені нормативні акти дозволили зробити Україні істотний крок вперед у загальнодержавному та місцевому оподаткуванні і як свідчить аналіз доходів державного та місцевих бюджетів, за 2017 рік помітним є позитивний результат.

Зазначимо, що, здійснюючи управлінську діяльність у сфері оподаткування, суб'єкти адміністративно-правового регулювання використовують значну кількість форм управління, що потребують належного групування.

Зокрема, В. І. Теремецький виділяє правову та неправову форми. Сутність правової форми науковець зводить до прийняття законів та підзаконних актів. Відповідно до нормативних актів управління, що регламентують відносини учасників податкових правовідносин, можна віднести [96]:

1. Нормативні акти, що конкретизують завдання та структуру державних органів – учасників податкових правовідносин. Наприклад, Наказ ДФС України «Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України» № 1 від 9 липня 2014 року [97], Наказ ДФС України «Про організацію добору кадрів у Державній фіскальній службі України» № 421 від 15 червня 2017 року [98].

2. Нормативні акти, що покладають на суб'єктів реалізації управлінської діяльності у сфері податкових правовідносин спеціальні обов'язки або надають спеціальні повноваження. Прикладом може бути Наказ ДФС України «Про затвердження Складу конкурсної комісії з визначення уповноважених бірж, які здійснюють продаж майна платників податків, що перебуває у податковій заставі» № 746 від 9 листопада 2017 року [99].

3. Нормативні акти, що визначають певні обмеження або заборони, пов'язані з реалізацією управлінської діяльності податковими органами. Зокрема, Наказом ДФС України «Про затвердження Інструкції про порядок ведення обліку, зберігання, використання і знищення документів та інших матеріальних носіїв інформації, що містять службову інформацію, у ДФС та її територіальних органах» № 24 від 16 січня 2017 року забороняється використовувати для передачі службової інформації відкриті канали зв'язку [100].

4. Нормативні акти, що врегульовують порядок заповнення та подання платниками податків окремих видів податкової звітності. Наприклад, Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення

податкової декларації про майновий стан і доходи» № 859 від 2 жовтня 2015 року [101].

5. Нормативні акти, що визначають напрями та порядок взаємодії між різними елементами у межах системи адміністративно-правового регулювання податкових відносин, а також координації їх дій з іншими державними органами. До таких правових актів належить спільний Наказ Державної податкової адміністрації України та Державного казначейства України «Про затвердження Порядку формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках» № 68/23 від 3 лютого 2011 року [102].

Крім прийняття законів та підзаконних нормативно-правових актів, одним із видів правової форми адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України є адміністративний договір. Існування такої форми документа передбачено КАС України, стаття якого дає таке визначення цьому новому інституту адміністративного права: адміністративний договір – це дво- або багатостороння угода, змістом якого є права та обов'язки сторін, що впливають із владних управлінських функцій суб'єкта владних повноважень, який є однією зі сторін угоди.

Зауважимо, що прикладом адміністративного договору, є договори, які ДФС України укладає з платниками податків відповідно до п. 20.1.32 ПК України, що регулюють умови надання, відстрочки або розстрочки податкових зобов'язань. Ще одним прикладом є укладання податкових угод про уникнення подвійних оподаткувань доходів і майна, а також попередження від сплати податків та зборів.

Таким чином, сутність адміністративно-правового регулювання системи оподаткування в Україні полягає у тому, що воно є цілеспрямованим, нормативно-організуючим впливом прийнятих державою сукупності адміністративно-правових норм на систему оподаткування України. При цьому

серед особливостей сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України виділено:

1) істотний вплив міжнародно-правового регулювання відносин в рамках ЄС на адміністративно-правове регулювання системи оподаткування України;

2) перебування сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України на етапі свого вдосконалення, що обумовлене сучасними євроінтеграційними процесами;

3) адміністративно-правове регулювання системи оподаткування України включає Конституцію України, міжнародні акти, закони України та підзаконні акти як органів виконавчої влади, так і органів місцевого самоврядування.

Висновки до Розділу 1

1. Податки та збори є ядром системи оподаткування України як основи її стабільного економічного розвитку. На сьогодні визначення понять «податок» та «збір» закріплені в ПК України, крім того, існують різні підходи до розуміння його сутності у науковій доктрині. Беручи до уваги ознаки, властиві податку, пропонуємо під податком розуміти індивідуальний, безумовний, безповоротний та безвідплатний обов'язковий платіж, що справляється платником податку до відповідного бюджету в порядку і в строки встановлені законодавством. Незважаючи на виокремлення досить широкого переліку функцій податків, вважаємо за доцільне підтримати підхід, за якого податкам властиві фіскальна та регулююча функції.

2. У свою чергу, збір – це законний обов'язковий платіж, що має цільове призначення, сплата якого є однією з умов здійснення на користь платника такого платежу певних юридично значущих дій, зокрема надання певних прав чи видачу дозволів або ліцензій, яке здійснюється органами державної влади та органами місцевого самоврядування. А до ознак збору відповідно віднесено: законність встановлення; обов'язковість сплати; цільовий характер; індивідуальну відплатність; можливість поворотної дії при сплаті платежу.

3. Таким чином, на сьогодні в науковій доктрині не має єдиного підходу щодо кількості функцій, які виконують податки та збори. Прийнято вважати, що основними функціями податків та зборів є фіскальна та регулююча функції. Разом з тим науковці додатково виділяють та обґрунтовують доцільність існування таких функцій податків та зборів як контрольна, розподільча, стимулююча, структуроутворювальна та відтворювальна. Зважаючи на вище викладене та беручи до уваги важливість оподаткування для розвитку держави ми вважаємо, що на сьогодні акцент має робитися не лише на фіскальній та регулюючій функціях податків та зборів, але й на стимулюючій та контрольній функціях, які на сьогодні є лише формальними.

4. Оскільки реалізація функцій тісно пов'язана з принципами оподаткування, то зазначимо, що не зважаючи на те, що в ст. 4 ПК України визначено перелік засад податкового законодавства, вважаємо доцільним доповнити його такими принципами як стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної діяльності та компетенції в оподаткуванні. Такі зміни є важливими зважаючи на необхідність залучення іноземних інвестицій в економіку України, а також реформу децентралізації, яка на сьогодні відбувається в державі.

5. Становлення системи оподаткування України пропонується розглядати в двох аспектах: становлення загальнодержавних податків та зборів і становлення місцевих податків та зборів. Відповідно в історії загальнодержавних податків та зборів, на нашу думку, варто виділяти п'ять етапів:

1-й етап (1930–1991 рр.), характеризується становленням системи оподаткування СРСР, яка згодом обумовила формування системи оподаткування вже незалежної України. На цей період припадають податкові реформи 1930–1932 років та 1964 року щодо реформування прибуткового оподаткування;

2-й етап (1991–1993 рр.), фактично, починається з прийняттям Закону УРСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року, в якому було

закріплено принципи оподаткування, права та обов'язки платників податків, перелік податків та зборів без чіткого розмежування їх на загальнодержавні та місцеві. Цей період пов'язаний із прийняттям ряду нормативних актів, серед яких закони: «Про державне мито», «Про плату за землю»; постанови та декрети уряду: «Про розміри податку з обороту на окремі види продукції, що використовується для промислової переробки»; «Про розміри податку з обороту на спирт етиловий та олію, що використовуються для промислової переробки»; «Про прибутковий податок з громадян», «Про акцизний збір», «Про податок на додану вартість»;

3-й етап (1994–1999 рр.), пов'язаний із досить якісним оновлення системи загальнообов'язкових зборів та платежів Україні. Фактично, було здійснено оптимізацію податків та зборів, що забезпечило зменшення навантаження на платників податків. Водночас, на цьому етапі постійно відбувався пошук оптимального співвідношення податків та зборів, широкий перелік яких не давав можливості наповнити державний бюджет, а лише переобтяжував населення, стимулюючи розвиток тіньової економіки;

4-й етап (2000–2009 рр.), характеризується деталізацією переліку податків і зборів для фізичних осіб та доповненням і розширенням національного законодавства. Особливих змін на цьому етапі зазнав ПДФО, ставку якого було зменшено до 25 %, хоча це не призвело до очікуваних результатів, натомість особливо гостро постала проблема адміністрування такого податку;

5-й етап (2010 – до сьогодні), пов'язаний із прийняттям ПК України та євроінтеграційним курсом політики України, що обумовив прийняття ряду нормативних актів для адаптації національного законодавства у сфері оподаткування до вимог та стандартів ЄС, зокрема прийнято Закон України: «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» (2014), «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (2017), «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів

України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» (2018).

6. Історію системи місцевих податків та зборів запропоновано поділяти на два етапи:

1-й до прийняття ПК України, що характеризується нестабільним переліком місцевих податків та зборів, який визначався у різних нормативних актах, серед яких був Закон УРСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року, Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» № 30 від 20 травня 1993 року. Фактично, до прийняття ПК України відбувався пошук найбільш раціонального та збалансованого переліку місцевих податків та зборів;

2-й після прийняття ПК України, коли система місцевих податків та зборів зазнала істотних змін. Серед особливостей зазначеного етапу можна виділити: домінування серед місцевих податків упродовж 2011–2014 років єдиного податку; заміну в 2015 році податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки комплексним податком на майно; скасування з 1 січня 2015 року збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

7. Сутність сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування в Україні полягає у тому, що воно є цілеспрямованим, нормативно-організуючим впливом сукупності адміністративно-правових норм, прийнятих на державному рівні на систему оподаткування України.

8. Серед особливостей сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України виділено:

1) істотний вплив міжнародно-правового регулювання відносин в рамках ЄС на адміністративно-правове регулювання системи оподаткування України;

2) перебування сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України на етапі свого вдосконалення, що обумовлено сучасними євроінтеграційними процесами;

3) до джерел адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України належать:

– Конституція України від 28.06.1996 р.;

– міжнародні акти: Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р., Директива Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», Директива Ради 92/12/ЄЕС «Про загальну систему зберігання, обігу і моніторингу за підакцизними товарами»;

– Закони України: ПК України; «Про внесення змін до Податкового кодексу України і деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» від 24.12.2015 р.; «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21.12.2016 р.; «Про місцеве самоврядування» від 21.07.1997 р.; «Про добровільне об'єднання територіальних громад» від 05.02.2015 р.;

– підзаконні акти Президента України: Указ Президента України «Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» № 5/2015 від 12.01.2015 р.;

– підзаконні акти органів виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 р. № 483 «Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки»; Розпорядження Кабінету міністрів України «Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні» № 333-р від 01.04.2014 р.; Наказ Міністерства фінансів України від 10.04.2015 р. № 408 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки»; Наказ Міністерства юстиції України та Міністерства доходів і зборів України від 12.04.2012 р. № 699/5/38 «Щодо

подання Міністерству доходів і зборів України відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» тощо;

– рішення органів місцевого самоврядування: Рішення Сумської міської ради VII скликання «Про встановлення податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки в м. Сумах».

РОЗДІЛ 2 ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНИХ ТА МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ

2.1 Недоліки системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні та концептуальні підходи до їх усунення

На сьогодні в Україні постійно проводяться оптимізаційні зміни системи оподаткування, які полягають у зміні ставок податків та кількісному їх обмеженні. Проте з ряду причин реформування не забезпечує ефективності системи оподаткування, що зумовлює зростання податкового навантаження, тінізації прибутків і доходів суб'єктів господарювання, відповідно дослідження існуючих недоліків системи оподаткування та запропонованих підходів до їх усунення все ще є актуальним.

Станом на кінець 2017 року Україна посіла 43-тє місце за легкістю сплати податків із 190 країн порівняно з 84-м місцем за 2016 рік, незважаючи на те, що на цей час податкова система країни одна з найскладніших. Згідно з даними рейтингу «Оподаткування-2018» загальне податкове навантаження в Україні становить 37,8 %, в Європейському Союзі – 40,5%, тоді як загальний світовий показник – 39,6 %. Позитивний тренд Україна показує щодо кількості податкових платежів за 1 рік – їх п'ять при середньому показнику в світі – 24, в ЄС –12. У той самий час на підготовку та подання податкової звітності в Україні в середньому витрачається 327,5 годин за 1 рік, тоді як в ЄС цей показник – 161 година, а загальний світовий – 240 годин [103].

Підвищення рейтингу України зумовлене насамперед прийняттям ПК України і запровадженням електронної подачі звітності. Водночас на сьогодні система оподаткування України надскладна в адмініструванні, про що свідчать рейтинги шкали Paying Taxes рейтингу Doing Business: Україна посідає 107-ме місце із 189 країн. Серед типових проблем податкового адміністрування

визначаються: недостатня прозорість системи електронного адміністрування ПДВ та затримка з поверненням бюджетного відшкодування до її запровадження, одностороннє розірвання фіскальною службою договорів про визнання електронних документів, порушення мораторію на податкові перевірки платників з обсягом доходу до 20 млн грн за попередній календарний рік, призначення та проведення податкових перевірок за відсутності достатніх підстав, процесуальні порушення в її процесі та/або прийняття необґрунтованих рішень за її результатами; неефективність процедури адміністративного оскарження – обмежений термін оскарження для платника податків, формальні підходи податкових органів, обмежена особиста відповідальність посадових осіб податкових органів [104].

Говорячи про недоліки системи оподаткування України, доцільно звернути увагу на загальнодержавні та місцеві податки і збори. Першим пропонуємо розглянути податок на доходи фізичних осіб. Варто зазначити, що оподаткування доходів фізичних осіб є чи не найважливішою з проблем у сфері оподаткування в Україні. В. П. Мартиненко досить доцільно зазначив, що неможливо створити стабільну, ефективну та дієздатну систему стягнення податку з доходів громадян без вирішення цілого ряду проблем, серед яких:

- 1) недостатньо комплексне теоретичне та практичне вивчення податкових відносин з урахуванням національних особливостей держави;
- 2) негнучка й неефективна система оподаткування в умовах сучасного стану національної економіки;
- 3) використання іноземного досвіду без перенесення його на економічні реалії нашої держави;
- 4) неадекватність оптимальності ставки податку з доходів фізичних осіб;
- 5) низький рівень податкової культури держави;
- 6) ухилення від сплати податків [105, с. 70–73].

На сьогодні податок на доходи фізичних осіб посідає третє місце в системі податкових надходжень бюджету і становить 7 %, поступаючись ПДВ та

ввізному миту, 10 % та 7 % відповідно. Відповідно можна зазначити, що ПДФО є одним із бюджетоутворювальних податків, який крім фіскальної, виконує розподільну функцію. Розподільна функція цього податку проявляється тоді, коли він найоптимальніше задовольняє принципи справедливості та рівномірності при оподаткуванні доходів населення. Зважаючи на сучасну соціально-економічну ситуацію у державі, ми можемо стверджувати, що в Україні явно порушується принцип рівномірності розподілу податкового тягаря, який призводить до існування соціальної несправедливості [106]. Відповідно одним з основних недоліків ПДФО на сьогодні є існування плоскої шкали в установленні ставки податку, а саме справляння податку за єдиною ставкою за будь-якого рівня доходу громадян.

На думку В. Борейко, в умовах перехідної економіки держави як плоска, так і прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб не завжди є ефективною. А тому для забезпечення виконання податком на доходи всіх властивих йому функцій в Україні необхідно ввести прогресивну, але з помірним підвищенням ставки систему оподаткування доходів фізичних осіб [35].

Не можна проігнорувати той факт, що відповідно до Закону України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» № 1166-VII від 27 березня 2014 року прогресивна шкала ставок оподаткування застосовується при перерахунку загального річного оподатковуваного доходу для бази оподаткування доходів у формі відсотків, дивідендів, роялті та інвестиційного прибутку:

- якщо база оподаткування звітного податкового року не перевищує 204 прожиткових мінімуми – 15 %;
- якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 204 прожиткових мінімуми, але не перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 20 %;

– якщо база оподаткування звітнього податкового року перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення – 25 % [59].

Водночас, незважаючи на зазначені законодавчі норми, оподаткування доходів фізичних осіб в Україні все ще залишається неефективним та потребує вдосконалення. Необхідно зазначити, що постійне підвищення мінімальної заробітної плати за сталої системи ставок щорічно призводить до підвищення феномену зарплати в конвертах. На сьогодні тіньова зайнятість та зарплата в конвертах набули в нашій державі серйозних масштабів: у тіні знаходиться приблизно 40 % заробітної плати, а отже, до бюджету не надходять значні суми коштів від сплати ПДФО та єдиного соціального внеску.

Таким чином, в умовах ринкової економіки перед системою оподаткування України основним завданням постає забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень до бюджету, з одного боку, та достатнього життєвого рівня – з іншого. При цьому регулюючий потенціал оподаткування доходів громадян шляхом застосування прогресивної шкали оподаткування забезпечить зниження податкового навантаження на окремі верстви населення.

Не є досконалим і податок на прибуток підприємств. Зокрема, для розрахунку його об'єкта оподаткування використовують фінансовий результат, однак визначення фінансового результату та можливість його об'єктивної перевірки мають істотні ризики виникнення спору. Це пов'язано з існуючою на сьогодні низькою культурою складання фінансової звітності та низьким рівнем знань стандартів бухгалтерського обліку. Також значним недоліком сплати зазначеного податку є короткий період між датами складання фінансової звітності та подачі декларації з податку на прибуток, що унеможлиблює перевірку достовірності визначення бази оподаткування. Отже, наведені вище системні недоліки перетворили податок на прибуток підприємств в Україні на дієвий механізм фіскального тиску на сумлінних платників податку. Як наслідок, сутність податку наразі викривлена, він уже не є «справедливим»

(один із принципів оподаткування, закріплених ПК України), фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств досить низька [72].

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня 2016 року на період до 31 грудня 2021 року застосовується ставка нуль відсотків для платників податку на прибуток, в яких річний дохід не перевищує 3 млн грн та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) кожному з працівників є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, розмір яких встановлено законом та які відповідають одному з таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує трьох мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від п'яти до 20 осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до трьох мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від п'яти до 50 осіб [60].

Проте не всі підприємства зможуть скористатися такими податковими канікулами, що зумовлено доволі жорсткими критеріями. Крім того, платникам податку на прибуток підприємств, які все-таки зможуть скористатися такими привілеями, це буде економічно не вигідно через великі витрати на виконання визначених законом критеріїв.

Крім того, необхідно зазначити, що донедавна фізичні особи-підприємці (ФОП) сплачували податок на прибуток підприємств, ставка якого становила 5 %, та єдиний соціальний внесок (ЄСВ). Проте за відсутності прибутку сплачувати не було потреби. Але з 1 січня 2017 року ФОП, які входять до 2-ї

(обсяг доходу не повинен перевищувати 1 млн грн, мають не більше 10 найманих осіб) та 3-ї групи (обсяг доходу не повинен перевищувати 5 млн грн, а кількість найманих осіб необмежена) сплачують ЄСВ розміром 704 грн (ФОП 1-ї групи 352 грн) щомісяця навіть за відсутності в них прибутку. А сільськогосподарські виробники з 1 січня 2017 року перейшли на загальну систему оподаткування. У той самий час збільшилися дотації на аграрний сектор до 5,5 млрд грн. Таким чином, з 1 січня 2017 року ускладнилися умови для ведення власної справи.

Іншим недоліком податку на прибуток, на нашу думку, є відсутність консолідованого оподаткування прибутку підприємств. Варто зауважити, що така практика все-таки мала місце в законодавстві України. Спочатку Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», а згодом ПК України підприємствам, що мали відокремлені підрозділи без статусу юридичних осіб, надавалося право сплачувати консолідований податок на прибуток підприємств. При цьому скасування консолідованого податку на прибуток підприємств було обумовлене економічними ризиками в частині зменшення податкових надходжень до державного та місцевого бюджетів. Однак такої проблеми, на нашу думку, можна було б уникнути через введення тимчасової підвищеної ставки консолідованого податку на прибуток підприємств на 2–3 %. У недалекій перспективі це сприяло б детінізації економіки в частині податку на прибуток підприємств та загалом покращенню економічного стану підприємств.

Зазначене підтверджується і тим, що В. В. Руденко і Р. Є. Волощук вважають, що преференції для консолідованих груп платників податків вивільняють додаткові ресурси для їх розвитку, що сприяють зростанню економіки та потенційному збільшенню податкових надходжень до бюджетної системи, зникає необхідність контролю за використанням трансфертних цін усередині консолідованої групи платників податків, що спрощує податковий

контроль, скорочують кількість платників податків і контрольованих операцій [107].

Крім того, О. В. Третьякова звертає увагу на те, що потребує оптимізації також система податкових пільг на основі аналізу ефективності їх застосування. Для цього необхідне запровадження ефективного управління процесами надання, використання і скасування податкових пільг, а саме: визначення оптимального терміну надання податкових пільг відповідно до нормативних термінів окупності інноваційно-інвестиційного проекту; введення щорічних публічних галузевих звітів про результати використання отриманих податкових пільг; зниження моніторингу ефективності податкових пільг, що надаються суб'єктам господарювання в межах законів про стимулювання інвестиційної діяльності, здійснення аналізу таких пільг і в разі необхідності відкоригування механізму їх надання [108].

Зважаючи на істотні недоліки оподаткування прибутків підприємств та доходів громадян доцільно звернути увагу на зміни ефективності зазначених податків упродовж 2010–2017 років (Табл. 4).

Таблиця 4 – Ключові показники ефективності системи оподаткування України [109].

Показник	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Зростання +/-
1	2	3	4	5	6	7	8
Ставка податку (відсоток від комерційної вигоди)	55,4	54,4	52,7	52,2	52,3	37,8	-17,7
Податок на прибуток (відсоток від комерційної вигоди)	11,6	11,3	9,5	9	8,7	11,9	1,5
Кількість податків	28	28	5	5	5	5	-130
Інші податки, що сплачуються підприємствами (відсоток від комерційної вигоди)	0,7	0,1	0,1	0,1	0,5	1,1	-0,7
Податок на працевлаштування та соціальні внески (відсоток від комерційної вигоди)	43,1	43,1	43,1	43,1	43,1	24,8	-18,5
Час необхідний для підготовки та сплати податків (години)	488	386	346	346	355,5	327,5	- 329,5
Початкові процедури реєстрації бізнесу, кількість	8	7	7	5	6	6	- 5
Час, необхідний для початку бізнесу, (дні)	23	22	22	8	6,5	6,5	- 21,5

Таким чином, наведені показники оподаткування прибутку підприємств та доходів громадян в Україні дають нам можливість виділити його ключові недоліки, а саме:

- 1) високу ставку податку на прибуток, що хоча й знизилася за 2010–2017 роки, проте зумовлює високий податковий тиск та тінізацію економіки;
- 2) загалом високий є податок на прибуток підприємств щодо економічної вигоди, яку можуть отримати суб'єкти господарювання та платники податків;
- 3) високі порівняно з європейськими країнами ставка ПДФО та соціальні внески, що також зумовлюють ухилення платників податків від сплати й тінізацію доходів громадян;
- 4) незважаючи на те, що час, необхідний для підготовки та сплати податків, скоротився вдвічі, бухгалтерська служба все ще витрачає безліч часу на те, щоб розрахувати та здійснити оплату податкових платежів, що свідчить про недосконалість системи адміністрування;
- 5) достатньо велику кількість початкових процедур для реєстрації бізнесу.

Наступними податками, що зумовлюють істотні недоліки системи оподаткування України, є непрямі податки. Загальновідомим є той факт, що на рівень споживчого попиту, рівень інвестицій у державу, а також рівень цін загалом впливає непряме оподаткування. В Україні ПДВ та акцизний податок як непрямі податки не лише є ефективним інструментом фіскальної політики, а й певним інструментом впливу на споживання й виробництво. Як засвідчує практика, в період кризових явищ в економіці держави необхідним є акцент на непряме оподаткування.

Серед непрямих податків в Україні необхідно звернути увагу на ПДВ та акцизний податок. ПДВ являє собою податок на споживання, який стягується з доданої вартості, що створюється на кожному етапі виробництва, сплачується кінцевим споживачем та вноситься до бюджету продавцем, крім випадків здійснення операцій за участі нерезидентів.

На сьогодні часті зміни податкового законодавства негативно впливають на організацію первинного обліку розрахунків за ПДВ, що, у свою чергу, ускладнює облік розрахунків за ПДВ в системі рахунків. Тому облік

розрахунків за ПДВ, на думку О. А. Подолянчука, є основним недоліком ПДВ і потребує більш виваженого та обґрунтованого врегулювання на законодавчому рівні [109, с. 97].

О. Є. Дахнова, О. Ю. Білик на підставі аналізу фіскальної значущості ПДВ стверджують, що хоча зазначений податок і забезпечує надходження до державного бюджету значної частини доходів, однак вона є меншою від потенційної. При цьому даний податок істотно впливає на перерозподіл ВВП через бюджет держави. Динаміка індикаторів фіскальної значущості ПДВ в Україні має хвилеподібний характер, що свідчить про нестабільність податкового механізму. Загалом у 2011–2016 роках ставка ПДВ була невеликою, а це істотно знижувало фіскальний потенціал номінальної ставки цього податку. На жаль, в Україні вирішальним фактором при визначенні ставки ПДВ є намагання забезпечити надходження достатніх коштів до бюджету без урахування спроможностей споживачів та інтересів виробників [110].

Що ж до акцизного податку, то вже досить давно існують такі недоліки, як:

- недостатній рівень повноважень працівників податкових та митних органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також недостатній рівень відповідальності за їх дії чи бездіяльність у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

- істотне підвищення ставок акцизного податку, що зумовило, з одного боку, зростання цін на підакцизні товари, а з іншого – збільшення обсягів тіньового обігу підакцизних товарів;

- недостатня захищеність вітчизняних акцизних марок від підробок [111].

Слід зазначити, що у 2017 році Ю. Л. Больбітом було детально вивчено питання державного контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів в Україні і зроблено висновок про те, що для здійснення ефективного контролю у зазначеній сфері необхідно:

1) привести законодавство у цій сфері у відповідність із міжнародними правовими документами;

2) розробити відповідні концептуальні та стратегічні документи щодо проведення державної політики у сфері контролю за алкоголем і тютюном;

3) закріпити в законі використання електронних акцизних марок;

4) удосконалити порядок ведення реєстру товарно-транспортних накладних, а також законодавчі положення про юридичну відповідальність за порушення встановлених правил виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів [112, с.11].

Досить цікавою є пропозиція науковця щодо введення в Україні електронних акцизних марок, хоча, на нашу думку, реалізація такої пропозиції потребує попереднього вирішення ряду інших питань, одним з яких є матеріально-технічне забезпечення фіскальних органів.

Останніми роками особливо актуальними стали проблема нестачі фінансових ресурсів органів місцевої влади та нестабільність джерел їх доходів. За таких умов вагомим чинником стабілізації економічної ситуації в країні повинне стати ефективне використання системи місцевих податків і зборів, яка здатна перетворити територіальні громади на самостійних суб'єктів, які за рахунок власних доходів спроможні розв'язувати будь-які соціально-економічні проблеми [113].

Серед недоліків місцевого оподаткування доцільно звернути увагу насамперед на спрощену систему оподаткування України. Так, М. І. Черепанин до недоліків спрощеної системи оподаткування відносить:

1) можливість зловживання та ухиляння від оподаткування;

2) обмеження обсягів доходу платників єдиного податку;

3) низьку фіскальну ефективність;

4) обмеження щодо кількості працівників, яких може залучити до своєї діяльності платник податку (для I та II груп);

5) неврахування витрат платника, а лише доходу (для III групи);

б) фіксовану сплату податку незалежно від факту отримання доходу;

7) залежність від конкретних місцевих органів влади при призначенні ставки податку (для I та II груп) [114].

Це обумовлено передусім тим, що в нашій державі до цього часу існує система оподаткування, яка спонукає місцевий бізнес працювати не прозоро як цього вимагають умови децентралізації влади, а підштовхує недобросовісних платників податків до тіньової діяльності.

У свою чергу, директор Департаменту фінансової політики Черкаської міської ради Н. В. Джуган зауважила, що від тіньової діяльності міська казна щороку недоотримує чималі податкові надходження. Також «сприяють» такій тенденції корупційні рішення судів, що всупереч законодавству стають на бік недобросовісних платників, які ухиляються від сплати за користування міською землею та майном. Станом на січень 2016 року за позовами Черкаської міської ради в судах перебували десятки таких справ [115].

Ситуація ускладнюється також окремими недоліками оподаткування податком на майно, відмінне від земельної ділянки, серед яких, на нашу думку, існування широкої системи пільг, що фактично звільняє особи від сплати цього податку. Крім того, власники великої за площею нерухомості вже знайшли прогалини в оподаткуванні цим податком і використовують їх на свою користь. Під прогалинами мається на увазі ситуація, коли особа, яка має у власності велику за площею нерухомість, фіктивно оформлює її за собою на праві спільної часткової власності з іншою особою з метою зменшення суми податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки. На нашу думку, недоліками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є також відсутність диференційованих ставок податку залежно від площі нерухомості та несплата такого податку з приміщень комерційного та виробничого використання.

Крім місцевих податків, недосконалыми є також збори. Зокрема, доцільним є додатковий контроль при справлянні туристичного збору. Оскільки власники готелів, які є податковими агентами, через яких сплачується

туристичний збір, можуть спекулювати, установлюючи поряд із невисокою платою за проживання (за яку й нараховується збір) плату за неофіційні послуги.

При цьому усунення зазначених недоліків системи місцевих податків і зборів є навіть не актуальним, а нагальним питанням, тому що від ефективності місцевого оподаткування фактично залежить питома вага наповнення місцевого бюджету. Водночас не потрібно забувати про перерозподіл функцій та обов'язків між органами влади й органами місцевого самоврядування (Рис. 1), оскільки нехтування ними може призвести до зниження якості надання самоврядних послуг, приховування реальних прибутків та ухилення платниками податків від сплати податків і зборів.

А тому, крім способів усунення існуючих недоліків місцевого оподаткування (Рис. 1), які ми вже запропонували, вважаємо, що органам місцевого самоврядування необхідно переглянути існуючі ставки місцевих податків і зборів. При цьому цей процес повинен бути послідовним та включати:

- 1) аналіз рівня сплати місцевих податків і зборів;
- 2) виявлення динаміки та кількості платників місцевих податків і зборів, які сплачують та не сплачують місцеві податки та збори;
- 3) здійснення порівняльного аналізу даних бюджетної й податкової звітності щодо сплати місцевих податків та зборів до місцевого бюджету.

Крім зазначеного, пропонуємо запровадити податкові преференції для суб'єктів господарювання, які перейшли на спрощену систему оподаткування, що збільшить кількість суб'єктів господарської діяльності й кількість коштів, які надходять до місцевого бюджету від сплати останніми податків і зборів.

Усунення зазначених нами недоліків дозволить також установити ставки місцевих податків та зборів, що дозволять забезпечити сталі надходження до місцевого бюджету і Пенсійного фонду, здійснення своєчасного аналізу,

планування та прогнозування надходжень від сплати місцевих податків і зборів при формуванні місцевого бюджету.

Необхідно зазначити, що існують також радикальні підходи до усунення недоліків місцевого оподаткування. Зокрема, А. В. Лісовий вважає, що існування великої кількості податків породжує існування та розвиток тіньового сектору, а тому варто замінити всі місцеві податки на один – податок на купівлю, що обчислюється від вартості продукції у відсотковому співвідношенні.

На думку економіста, податок на купівлю справить позитивний ефект на систему місцевого оподаткування, зокрема, у результаті повного скасування місцевих податків і зборів в Україні будуть створені ідеальні умови для розвитку підприємництва та інвестиційного буму, а також знизиться рівень тіньової економіки. При цьому науковець не виключає можливості існування диференційованих податкових ставок для окремих галузей та підприємств, товарів і послуг. А запропонована система, на його думку, є абсолютно соціально справедливою: чим багатша людина – тим дорожчі покупки вона робить, тим більша сума податку; чим бідніша – тим менш цінні товари вона купує, тим менша сума податку [116, с. 434]. Втім, така пропозиція науковця, на нашу думку, є утопічною, тому що істотне скорочення кількості місцевих податків та зборів неминуче призведе до втрати місцевими бюджетами джерел доходів, а відповідно в органів місцевого самоврядування може не бути необхідної кількості фінансових ресурсів для повноцінного виконання програм місцевого розвитку тощо. Більше того, існування одного податку навряд чи істотно вплине на зниження рівня ухилення від сплати податків та зборів на місцевому рівні.

Як уже було зазначено, ситуація у сфері оподаткування на сьогодні ускладнюється також неналежним адмініструванням податків і зборів, а також низьким рівнем довіри громадян до органів ДФС України.

Ю. Дроговоз та Д. Черніков зазначають, що адміністрування податків і зборів є неефективним через:

- 1) високий рівень корупції в органах ДФС України;
- 2) наявність колізій у нормативно-правових актах;
- 3) велику кількість та часту зміну кодів бюджетної класифікації;
- 4) проблеми в поверненні надміру сплачених коштів;
- 5) низьку якість актів податкових перевірок;
- 6) негативну статистику розгляду справ на користь платників податків;
- 7) блокування реєстрації податкових накладних та подання електронної

податкової звітності [117]. Отже, недоліки системи загальнодержавного та місцевого оподаткування пов'язані не лише з високою чи низькою ставкою того чи іншого податку або збору, й належною організацією справляння визначених на законодавчому рівні податків та зборів.

Для усунення зазначених недоліків адміністрування податків і зборів Т. В. Корягіна пропонує наступне:

- 1) вдосконалити систему електронного адміністрування;
- 2) спростити податкові декларації та звітність, документообіг із використанням інвойсу;
- 3) покращити і розширити можливості функціонування електронного кабінету платника податків;
- 4) розширити сферу реєстраторів розрахункових операцій із подальшим здешевленням вартості їх обслуговування;
- 5) модернізувати роботу митниць [118].

Рисунок 1 – Недоліки місцевих податків та зборів та підходи їх вирішення



Наявність зазначених недоліків ставить перед законодавцем цілком логічне запитання: якою повинна бути система оподаткування в період соціально-

економічної кризи в державі? Переважна більшість науковців та економістів вважають, що під час кризи застосування механізмів регулювання податкового сектору повинне бути мінімальним. Основним аргументом прихильників цього підходу є те, що послаблення жорсткої фіскальної дисципліни в умовах кризи неодмінно призведе до зменшення надходжень до бюджету, які й без того зменшилися. А це, у свою чергу унеможливить повноцінне виконання державою соціальних зобов'язань і реалізацію програм для подолання кризи [119].

При цьому, на нашу думку, період кризових явищ є одним із найкращих моментів для реформування системи оподаткування та посилення регулюючої функції податків. Найкраще недоліки системи оподаткування проявляються саме в період настання кризових явищ у державі. Відповідно криза є певним поштовхом для перегляду державою використовуваних нею податкових інструментів. Зазначене підтверджується також тим, що на сьогодні, коли Україна перебуває у складних соціально-економічних та політичних умовах розвитку, вже було зроблено спроби усунути недоліки системи оподаткування України, які ми перелічили. Так, проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України» та проектом ліберального ПК України було передбачено зміни в системі оподаткування України (Табл. 2).

Зокрема, останнім проектом передбачається існування таких податків:

1) загальнодержавні податки: податок на виведений капітал/прибуток підприємств, ПДВ, ПДФО, акцизний податок;

2) місцеві податки: податок на нерухомість, сільськогосподарський податок, податок з фізичних осіб-підприємців зі статусом мікробізнесу та малого бізнесу.

Таблиця 5 – Основні зміни в частині загальнодержавних податків за проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України» [120] і проектом ліберального ПК України [121].

Законопроект	Проект ліберального ПК України
1	2
Податок на прибуток підприємств	
З 1 січня 2018 року ставка 15 % замість 18 % існуючих	Замінити на податок в виведеного капіталу. Якщо кошти виводяться власником, виплати оподатковуються за ставкою 15 % і 20 %, а якщо в інший спосіб, то встановлюється ставка в 5 %.
ПДФО	
Зниження базової ставки з 18 % до 15 % з 1 січня 2018 року. Для працівників суб'єкта індустрії програмної продукції зниження ставки до 5 %	Включає ПДФО, ЄСВ. У 2018 році ставка ПДФО 32 %: 18 % за рахунок доходів фізичної особи, а 14 % за рахунок роботодавця. У 2019 році – 28 % з яких 18 % за рахунок доходів фізичної особи, а 10 % за рахунок роботодавця. З 1 січня 2020 року – 20 %
ПДВ	
Для операцій з постачання соціально значущих товарів і послуг ставка у розмірі 7 %. Звільнення від оподаткування операцій із постачання програмної продукції з 1 січня 2018 року до 1 січня 2025 року	Створити автоматизований реєстр заяв про повернення сум бюджетного відшкодування: заяви вносить ДФС України, а розпорядник – Міністерство фінансів України

Продовження таблиці 5

1	2
Акцизний податок	
<p>Підвищення ставки акцизного податку на тютюнові вироби як специфічну на 20 % так і адвалерну на 15 % чи на 3 %.</p> <p>Звільнення від оподаткування суб'єктів господарювання роздрібною торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів</p>	<p>Змін не запропоновано</p>
Спеціальні режими	
<p>Відновлення спеціальних режимів оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства і рибальства, а також для суб'єктів індустрії програмної продукції</p>	<p>Уведення 2х режимів оподаткування для фізичних осіб-підприємців, а саме:</p> <p>1) суб'єкти мікробізнесу – кількість працівників не перевищує 5, а дохід 1 млн грн ставка податку на капітал 8 % від мінімальної заробітної плати;</p> <p>2) суб'єкти малого бізнесу – кількість працівників не більше 25 і дохід не більше 25 млн грн ставку податку на капітал 3 % з наданням можливості реєстрації сплати ПДВ</p>

Необхідно зауважити, що зазначені в таблиці 5 положення двох проектів нормативно-правових актів не є виключним переліком запропонованих змін у системі оподаткування України. Доповнюючи вищевикладене, потрібно зазначити, що автори проекту Закону України «Про внесення змін до

Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України» для підвищення фіскальної ефективності ПДФО запропонували наступне:

– вдосконалення оподаткування доходів шляхом здійснення операцій з інвестиційними активами. На нашу думку, законодавство України на цей час не містить чітких та ефективних законодавчих норм, які б регулювали інвестиційну діяльність у державі, адже на тлі щоденних економічних перетворень усе частіше з'являються нові види інвестування. Зокрема, популярний вид інвестування в криптовалюту потребує за найкоротші терміни виробити систему нормативно-правових актів для врегулювання відносин щодо інвестування в криптогроші, оскільки на сьогодні він є на 100 % тіньовим.

На сьогодні вже були спроби на законодавчому рівні врегулювати обіг криптовалюти, але вони не були успішними. Зокрема, до Верховної Ради України було внесено на розгляд два профільні законопроекти – проект Закону України «Про обіг криптовалюти в Україні» № 7183 від 6 жовтня 2017 року [122] та альтернативний проект Закону України «Про стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні» № 7183-1 від 10 жовтня 2017 року [123]. У законопроектах було зроблено спробу визначити статус криптовалюти в Україні, врегулювати правовідносини, пов'язані з її зберіганням та обігом, тощо. На окрему увагу заслуговує пропозиція авторів законопроектів щодо регламентації правового статусу криптобірж;

– скасування запровадженого на тимчасовій основі військового збору з метою детінізації фонду оплати праці. На думку авторів законопроекту, справляння військового збору є неправомірним, оскільки не визначена база його оподаткування, тоді як це є обов'язковим елементом будь-якого податку чи збору, що фактично спричиняє подвійне оподаткування доходів фізичної особи;

– часткове звільнення від оподаткування грошових сум у вигляді страхових внесків та страхових премій, які вносить роботодавець за свій

рахунок на користь найманих працівників за договором добровільного медичного страхування. Таке звільнення можливе не більше ніж 2,5 розміру від мінімальної заробітної плати за кожного окремого працівника;

– звільнення від оподаткування сум пенсій, отриманих платником податку з Пенсійного фонду України. Наразі відповідно до ст. 164 ПК України до загального місячного оподатковуваного доходу платника податку входять суми пенсій, отримуваних платником податків із Пенсійного фонду України, якщо її розмір перевищує 10 розмірів від мінімальної заробітної плати. На нашу думку, крок до звільнення від оподаткування пенсій є доволі логічним, але все ж таки більш доцільно це здійснювати не одноразово, а поступово, причому потрібно зменшити граничну межу сплати до 5 мінімальних розмірів заробітної плати.

– підвищення розміру податкової соціальної пільги, на яку платник податку має право зменшити суму загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, з 50 до 100 % від розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи.

Крім того, проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України» було передбачено і зміни в системі місцевих податків та зборів, а саме вдосконалення системи оподаткування податком на майно в частині детінізації об'єкта оподаткування й визначення ставки транспортного податку.

Проект ліберального ПК України також пропонує внесення змін до місцевих податків. Зокрема, податку на нерухомість і пропонується ввести ставку розміром 1% від мінімальної заробітної плати за один квадратний метр. Крім того, пропонується сплачувати податок на розкіш за нерухомість якщо її площа перевищує 300 кв. м для квартири і 500 кв. м – для будинку відповідно. У частині сільськогосподарського податку пропонується зменшити до 1 % розмір мінімальної орендної плати для сільськогосподарських угідь та скасувати ставку податку щодо земель із постійним видом користування для

суб'єктів господарської діяльності, що не належать до державної й комунальної власності.

Загалом, узагальнюючи правотворчі норми, запропоновані у проекті ліберального ПК України, можна прямо стверджувати, що кожна держава, сьогодні має складну податкову систему та великі податкові ставки пройшла через лібералізацію податкової сфери. При цьому очевидно, що сам проект ліберального ПК України спрямований на покращення сприятливих умов для малого і великого бізнесу. Наразі частка ВВП малого бізнесу в Україні становить приблизно 10 %, а це означає, що в Україні середній та малий бізнес взагалі відсутній на противагу державам, де такий показник становить щонайменше 50 %. Відповідно основною метою ліберального ПК України є виведення з тіні бізнесу.

Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України» та проект ліберального ПК України так і залишилися проектами, а це свідчить про відсутність в Україні законодавчо визначеної концепції побудови системи оподаткування щодо співвідношення оподаткування юридичних і фізичних осіб, прямих та непрямих податків; визначення елементів оподаткування; на підставі цього пріоритетним напрямом податкової політики повинні бути справедливість й нейтральність оподаткування, запровадження засад економічної ефективності для податкової політики, забезпечення прозорості податкових реформ та їх наближення до міжнародних стандартів.

Говорячи про концепцію системи оподаткування, не можна не відзначити, що формування податкової політики в постсоціалістичних країнах має особливості, пов'язані з перебудовою соціально-економічної системи та перерозподільних механізмів в умовах становлення й утвердження ринкових відносин. З огляду на це запропоновано такі концептуальні підходи:

– паралельне застосування обмеженої кількості податків та єдиного податку для різних суб'єктів ринку (залежно від величини суб'єкта) з подальшим переходом до стимулювання малого підприємництва за практикою розвинених країн: шляхом сплати всіх податків і податкових платежів, але за зниженими ставками;

– використання прямих і непрямих податків;

– на перших етапах ринкової трансформації використання доходів юридичних осіб як основних об'єктів прибуткового оподаткування та перерозподіл доходів населення через податки на споживання, а після досягнення прогресу в соціально-економічному розвитку застосування знижених ставок ПДВ на товари масового споживання. Це допоможе наблизитися до оптимізації розподілу податкового навантаження адекватно доходам населення;

– поступовий перехід від застосування посиленого та жорсткого податкового контролю до ідеології партнерських відносин із платниками податків із позитивними змінами щодо розвитку економіко-інституціонального середовища. Для усунення недоліків системи оподаткування в Україні потрібно базуватися на інституціональних критеріях формування та реалізації податкової політики держави, основними з яких є компромісність, комплементарність, стабільність, гнучкість [124, с. 56–57].

У частині компромісності необхідно передусім збалансувати інтереси держави як суб'єкта владних повноважень, громадян та підприємницького сектору. Важливим є те, що такий механізм повинен базуватися на принципі справедливості, а всі суб'єкти таких відносин повинні бути задоволені кінцевим результатом перерозподілу.

Такий феномен, як комплементарність податкових змін, на нашу думку, означає, що новації в податковій сфері повинні бути дуже добре узгоджені з усіма іншими нормами законодавства та створювати якісні заходи впливу на рівень інституціонального середовища, яке оцінюватиметься суспільством

лише з позитивної точки зору. По-перше, систему оподаткування держави необхідно узгодити з основними пріоритетами державної політики та сферою соціально-економічного розвитку країни. Необхідність у створенні певної діючої робочої групи з питань виявлення та вдосконалення недоліків системи оподаткування малого та середнього бізнесу дасть певний новий поштовх для його ефективного розвитку. По-друге, необхідно вдосконалити методи адміністрування єдиного податку, які були б спрямовані на ефективну, підзвітну та відкриту суспільству систему. В той самий час необхідно посилити відповідальність платників єдиного податку за порушення норм податкового законодавства.

У частині відмови від радикальних податкових ініціатив реформа системи оподаткування повинна відбуватися поступово та одночасно зі змінами інституціонального середовища і з урахуванням паралельного розвитку сектору тіньової економіки, що призводить до нехтування вимогами добросовісної економічної конкуренції та істотних втрат коштів.

Таким чином, незважаючи на те, що сьогодні помітним є значне скорочення кількості податків та часу, необхідного для започаткування бізнесу, основними недоліками системи оподаткування України є:

- 1) високе та неоптимальне податкове навантаження;
- 2) недосконалість адміністрування податків;
- 3) відсутність партнерських відносин між громадянами та органами ДФС України.

Водночас враховуючи цілі нашої держави, основним пріоритетом податкової політики в найближчій перспективі повинне бути створення сприятливих, чесних, справедливих умов для розвитку інвестиційної та підприємницької діяльності з одночасним створенням механізму ефективного захисту зазначених видів діяльності. Для ефективного реалізації зазначених пріоритетів розвитку та удосконалення податкової політики необхідно знизити податковий тиск на платників податків, забезпечити всі умови для

стимулювання інноваційних видів діяльності, розвитку малого підприємництва, розширення бази оподаткування і, як наслідок, підвищення фіскальної ефективності податків, а також поліпшення механізму адміністрування податків та зборів.

2.2 Зарубіжний досвід загальнодержавного та місцевого оподаткування

Система оподаткування будь-якої держави відіграє ключову роль в її економічному розвитку. Існуюча на сьогодні в Україні система оподаткування пройшла довгий шлях свого становлення. Водночас обраний Україною курс на інтеграцію до Європейського Союзу (ЄС) обумовлює поступове приведення національної системи оподаткування та відповідно вітчизняного податкового законодавства у відповідність до вимог і стандартів ЄС, оскільки інтеграція України до ЄС в податковій сфері передбачає в короткостроковій та довгостроковій перспективі не лише зближення механізму стягнення податків і зборів, визначення розміру основних податкових ставок, податкової структури, а й реалізацію узгодженої податкової політики. При цьому така адаптація національного податкового законодавства до європейського потребує, насамперед, дослідження особливостей побудови систем оподаткування держав-членів ЄС, а також провідних держав світу для їх порівняння та визначення доцільності застосування такого досвіду в Україні. Нині до ПК України вже було внесено відповідні зміни, що наближають вітчизняну систему оподаткування до європейських зразків. Втім, зазначене питання вимагає подальшого дослідження.

Податки є складною й такою що впливає на всі економічні явища та процеси фінансовою категорією. З одного боку, податки – фінансове підґрунтя існування держави, мірило її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту громадян. З іншого боку, податки – знаряддя

перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі, їх мобілізація й використання зачіпає інтереси не лише кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення і соціальних груп [125]. Отже, роль податків як регулятора економіки України особливо зростає в умовах інтеграції до ЄС.

Основним принципом системи оподаткування країн ЄС (Рис 2) є додержання принципу прозорості, відкритості та простоти адміністрування податків. Реалізація цих принципів відображена в кількості податків, що коливається в країнах ЄС від 7 до 16 (Франція, Латвія, Естонія – 7, Іспанія, Португалія, Великобританія – 8, Нідерланди – 9, Литва – 11, Італія – 15, Німеччина – 16) [126].

Рисунок 2 – Загальна структура податкової системи країн ЄС



Вважаємо за доцільне почати розгляд системи оподаткування держав-членів ЄС з ПДВ, який більшість вітчизняних учених називають «європейським», виходячи з того, що він є необхідною умовою у разі вступу до ЄС. Також стягування ПДВ відносять до основного фіскального інструменту держав-членів ЄС. Це стосується гармонізації та зближення фіскальних систем окремих країн в єдині засади оподаткування.

Оподаткування ПДВ в ЄС базується на таких принципах, як повна економічна нейтральність; фракціоновані платежі, еквівалентне застосування норм до усіх видів господарської діяльності незалежно від її цілі результативності, неприпустимість подвійного оподаткування, покладання податкового тягаря на кінцевого споживача, стягнення податку лише в країні походження споживаних товарів і послуг [127].

Правовою основою запровадження непрямого податку у країнах ЄС є директиви, що гармонізують національне законодавство в області непрямого оподаткування. Першою Директивою про ПДВ № 67/227/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту» [128] в ЄС було введено ПДВ. Друга Директива про ПДВ № 67/228/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства країн-членів стосовно податків з обороту – структура та процедури для впровадження загальної системи податку на додану вартість» доповнила положення першої директиви, конкретизуючи порядок її реалізації.

Проте, дані директиви не були успішними і лише з прийняттям у 1977 році Шостої директиви №77/388/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства країн-членів стосовно податків з обороту – структура та процедури для впровадження загальної системи податку на додану вартість: єдина база обчислення» система ПДВ отримала свій подальший розвиток. Важливим доповненням до зазначеної директиви стала Директива 92/77/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. «Щодо уточнення загальної системи податку на додану вартість», яка стосувалася саме ставок податку. Так, у ст. 1 цієї Директиви йдеться про те, що держави-учасниці з 1 січня 1993 року повинні застосовувати стандартні податкові ставки як мінімум на рівні 15 % і мають право застосовувати одну або дві знижені ставки, але не нижче ніж 5 % та виключно для певних товарів або послуг культурного чи соціального призначення, при цьому верхня межа ПДВ була скасована.

28 листопада 2006 року було прийнято нову Директиву Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість», яка внесла деякі зміни до Шостої директиви [129]. Крім того 2007 роком датується також Директива Ради ЄС № 2007/74/ЄС «Про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн» [130]. Таким чином, в межах ЄС основним джерелом правового регулювання оподаткування ПДВ є директиви.

Практика свідчить, що держави ЄС використовують ставки ПДВ на рівні 15-25 %: в Португалії – 16 %, у Великобританії, Болгарії, Сербії, Естонії, Польщі і Румунії – 23 %, в Ісландії – 24,5 % [131]. Більшість зазначених країн змушені були підняти ставки ПДВ після кризи 2008 року, що обумовлено вимогами ЄС дотримуватися граничного рівня бюджетного дефіциту, тоді як ПДВ є одним з тих податків, який здатний забезпечити надходження до бюджету навіть у період економічної депресії.

Важливим чинником розвитку податкових систем в країнах ЄС є тенденція до уніфікації системи непрямого оподаткування. Договором функціонування ЄС (TFEU) (ст. 113) передбачено прийняття Положення про гармонізацію правил держав-членів в області непрямого оподаткування (ПДВ і акцизів), в уникненні створення перешкод на шлях вільного руху товарів і надання послуг в рамках внутрішнього ринку і спотворення конкуренції [127, с. 49].

На сьогодні в межах ЄС визначені чотири види угод, що підлягають оподаткуванню ПДВ: поставка товарів для комерційних цілей, угоди з купівлі-продажу в межах співтовариства, надання послуг, імпорт товарів [127, с. 35–36]. Однак, оподаткування ПДВ має і суттєві відмінності в окремих державах ЄС, що пов'язано з практикою податкового адміністрування і рівнем економічного розвитку в таких державах.

Варто відзначити, що в кожній державі ЄС діють різноманітні пільги щодо ПДВ: пільгова ставка поширюється на велику кількість продовольчих товарів, товарів щоденного попиту, фармацевтичні товари, а також книги. Від сплати ПДВ можуть бути звільнені державні установи та підприємства, які виконують адміністративні, виховні, соціальні, спортивні та культурні функції (табл. 6) На автомобілі, тютюнові, алкогольні та ювелірні вироби, навпаки, можуть бути встановлені підвищені ставки ПДВ. Загалом ПДВ має свої особливості у відносинах між різними державами-членами ЄС. Наприклад, між ними укладаються договори та угоди, відповідно до яких при імпорті та експорті товарів ПДВ взагалі не стягується.

Таблиця 6 – Особливості ПДВ у державах-членах ЄС [132]. Продовження таблиці 5

Країна учасниця ЄС	Основна ставка, %	Знижена ставка, %	Пільгова знижена ставка, %
1	2	3	4
Австрія	20	10/13	–
Болгарія	20	9	–
Великобританія	20	5	–
Угорщина	27	5/18	–
Німеччина	19	7	–
Греція	24	6/13	–
Данія	25	–	–
Ірландія	23	9/13,5	4,8
Іспанія	21	10	4
Кіпр	19	5/9	–
Латвія	21	12	–
Литва	21	5/9	–
Люксембург	17	8	3
Мальта	18	5/7	–
Нідерланди	21	6	–
Польща	23	5/8	–

Португалія	23	6/13	–
Словаччина	20	10	–
Словенія	22	9.5	–
Франція	20	5,5/10	2,1
Хорватія	25	5/13	–
Чехія	21	10/15	–
Швеція	25	6/12	–
Естонія	20	9	–

Особливістю ПДВ у державах-членах Європи є різні ставки такого податку. Наприклад, у Франції виділяють чотири види ставок ПДВ: 20 % – основна ставка на всі види товарів і послуг; 33,33 % – гранична ставка на предмети розкоші, автомобілі, алкоголь, тютюн; 7 % – пільгова ставка на товари культурного повсякденного вжитку (книги); 5,5 % – на товари і послуги першої необхідності (продукти харчування, за винятком алкоголю і шоколаду, медикаменти, житло, транспорт). Від сплати ПДВ у Франції звільнюються такі види діяльності, як: медицина і медичне обслуговування; всі види страхування, лотереї, казино. Існує також список видів діяльності, де передбачене право платника податку обирати між ПДВ і прибутковим податком: здавання в оренду приміщень для будь-якого виду економічної діяльності; фінанси і банківська справа; літературна, спортивна, артистична діяльність, муніципальне господарство [133].

У Німеччині ставка ПДВ на 2018 рік установлена розміром 19 та 7 %, яка застосовується на ліки та журнально-книжкову продукцію. При невеликих оборотах підприємці платять податок за 8 % ставкою або звільнюються від сплати ПДВ. Від сплати ПДВ звільнені також підприємства сільського і

лісового господарств, товари, що експортуються, внутрішній і міжнародний транспорт (за винятком автомобільних і залізничних перевезень і деяких внутрішніх водних шляхів) [134].

В Італії ставки ПДВ також диференційовані: базова ставка – 22 %; знижені ставки застосовуються у спеціальних випадках розміром 10 % (продукти харчування, водопостачання, фармацевтичні продукти, внутрішній пасажирський транспорт, сільськогосподарські товари, готельне розміщення, ресторани, збір побутових відходів), 5 % (соціальні та медичні послуги, що надаються соціальними кооперативами та їх консорціумами) і 4 % (медичне обладнання для інвалідів, книги й періодичні видання, соціальне житло, сільськогосподарські товари, соціальні послуги); експорт товарів і міжнародний транспорт оподатковуються за нульовою ставкою. Не підлягає оподаткуванню купівля-продаж акцій та облігацій, земель і діючих підприємств, кредитування.

У Нідерландах на безалкогольні напої, продукти харчування, освітні та банківські послуги, послуги з охорони здоров'я застосовують знижені ставки ПДВ, причому саме в Нідерландах існує найбільша різниця між стандартною і зниженою ставкою ПДВ 21 та 6 % [132].

У Великобританії платник податків зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ, якщо оборот перевищує 60 тис. фунтів стерлінгів. За ставкою 0 % оподатковуються операції з продуктами харчування, книгами, паливом, золотом, цінними паперами, благодійністю та ін. Ставка 5 % установлена на операції з паливом та енергією, що використовуються в домашніх господарствах. Водночас стандартною є ставка 20 %, застосована щодо більшої частини товарів і послуг [135].

В Іспанії ПДВ оподатковуються будь-які підприємства, що продають товари або надають послуги, а також імпортні операції. Стандартною є ставка що дорівнює 21 %. Знижені ставки встановлені для операцій із продуктами харчування (10 %), на послуги житлового будівництва, транспорту, туризму; для операцій із товарами першої необхідності (4 %); на товари і послуги,

пов'язані з експортом (0 %). За підвищеними ставками оподатковуються предмети розкоші та автомобілі. Від ПДВ звільняються медичні послуги, освітні та банківські послуги, благодійність [135].

Вивчаючи досвід зарубіжних держав щодо оподаткування ПДВ, не можна не зазначити про відсутність ПДВ у системі оподаткування США (крім штату Мічиган), де замість зазначеного податку існує податок з обороту або, як його ще називають, податок із продажу, при цьому він є основним податком на споживання. У США податок з обороту або податок із продажу встановлений на рівні штатів, а також на місцевому рівні. Об'єкт оподаткування місцевого податку з продажу звичайно ідентичний об'єкту оподаткування з відповідного податку з продажу, встановленого на рівні штату. Крім того, місцевий податок адмініструється на рівні штату, а це призводить до того, що місцевий податок із продажу по суті просто збільшує ставку податку з продажу, встановленого в штаті, але забезпечує додаткові надходження до місцевих бюджетів [136, с. 356].

Ставки на податок із продажу знаходяться в межах від 3 до 8,25 %. Найвищі ставки в Каліфорнії (7,25 %) і Нью-Йорку (8,25 %), що можна пояснити виключно високим економічним потенціалом саме цих штатів. Як виняток, у штаті Мічиган, одному на всю країну, з 1975 року запроваджено ПДВ. Податки за користування рухомим майном на території штату встановлюються у формі відсотків до ціни товару в роздрібній торгівлі за ставкою податків із продажу [137].

Нагадаю, що Угодою про Асоціацію між Україною та ЄС передбачається трансформація податкової системи України до стандартів ЄС, зокрема з питань акцизного оподаткування. У межах ЄС оподаткування акцизним податком регулюється директивами та регламентами Європейської комісії, серед яких:

– Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. «Про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів і електроенергії» [138];

– Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. «Про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби» [139];

– Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. «Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива № 92/12/ЄЕС» [140];

– Регламент № 3199/93 «Про взаємне визнання процедури повної денатурації спирту для цілей звільнення від сплати акцизного збору»;

– Регламент № 684/2009 «Про комп'ютерні процедури при переміщенні підакцизних товарів на умовах відстроченої сплати податку [141].

Найбільш часто акцизи застосовують до алкогольних, тютюнових виробів та різних видів енергетичної продукції. Ставки акцизного податку в ЄС на тютюнові вироби та алкогольну продукцію значно перевищують їх розмір в Україні. Так, розмір ставки на тютюнові вироби в ЄС становить 57 % від середньої ціни на таку продукцію, але не менше ніж 64 євро за 1 000 одиниць. Для рубленого табака встановлюється ставка 40 % від вартості але не менше ніж 40 євро за 1 кілограм. Найменша ставка застосовується до сигар, а саме 12 % від їх вартості. К. Красовський зазначає, що за період із 2004 до 2015 року середня специфічна ставка акцизного податку на сигарети в Польщі збільшилася з 27 до 98 євро за 1 тисячу сигарет, а саме на 71 євро; в Словаччині – з 39 до 94 євро за 1 тисячу сигарет, а саме на 55 євро; в Латвії – з 12 до 79 євро за 1 тисячу сигарет, а саме на 67 євро; в Болгарії – з 20 до 79 євро за 1 тисячу сигарет, а саме на 59 євро [142].

Що ж до підакцизних алкогольних напоїв, то до них згідно із законодавством держав-членів ЄС належать: пиво, вино (звичайне та ігристе), зброджені напої (за винятком вина і пива), проміжні алкогольні продукти, етиловий спирт.

Варто також відзначити, що від сплати підакцизного збору алкогольних товарів звільняється спирт, якщо він:

- 1) денатурований відповідно до вимог будь-якої держави-члена ЄС;

2) денатурований і використовується для виготовлення продукції, не призначеної для споживання людиною;

3) використовується для виробництва оцту, ліків чи як ароматизатор для продуктів споживання.

Зменшення ставки акцизного податку або звільнення від його сплати (tax relief) використовується переважно з метою захисту вітчизняного товаровиробника конкретного підакцизного продукту з точки зору забезпечення цінової конкурентоспроможності у разі імпорту аналогічного продукту. Наприклад, у Бельгії від сплати акцизного податку звільнені виробники напоїв, отриманих шляхом ферментації, у Греції – ананасової горілки у Франції – рому, у Німеччині – шнапсу, а більше ніж у половини країн ЄС застосовують нульову ставку акцизного податку на натуральні виноградні неігристі вина. Варто зазначити, що досвід застосування такої пільги існує і в законодавстві України. [143].

Частка акцизного податку в США є досить не великою і за останні 15 років скоротилася із 7,2 до 4,1 % у доходах федерального бюджету, насамперед через перевагу прямого оподаткування над непрямим і розгалуженої системи податкових знижок та податкових кредитів. Цікавим є той факт, що майже 1/3 всіх акцизних податкових надходжень забезпечує податок на бензин.

Крім того, в США існує також податкова знижка (tax abatements) за акцизним податком, вона полягає в частковій компенсації акцизного податку, сплаченого при купівлі легкового автомобіля, у разі продажу автомобіля, аварії чи його викрадення. Механізм часткової компенсації спрямований на стимулювання придбання нових автомобілів, що підтримує попит на необхідному рівні [143].

Розглядаючи досвід Великобританії у сфері акцизного оподаткування, не можна не відзначати ставок акцизу на алкогольну продукцію, що є одними з найвищих в Європі (табл. 7).

Таблиця 7 – Акцизи на алкогольну продукцію у Великобританії [148].

Назва напою	Міцність	Ставка акцизу
Слабоалкогольні напої	До 4 %	£69,32 на 100 л
Слабоалкогольні напої	Вище 4 %, але нижче від 5,5 %	£95,33 на 100 л
Спирт і похідні від нього	£23,80 за кожен 1 % підвищення міцності на 100 л	
Сидр	До 7,5 %	£33,46 на 100 л
Пиво	£17,32 за кожен 1 % підвищення міцності на 100 л	
Вино		£225,00 на 100 л
Шипучі вина	8,5% і вище	£288,20 на 100 л

В Італії під підакцизні товари підпадають нафтопродукти, алкогольні напої, тютюнові вироби, пластикові пляшки. Серед сфери послуг акцизи установлені на страхові операції та гральний бізнес.

Доцільно відзначити досвід Китаю щодо акцизного оподаткування, де він має назву податок на споживання. Зокрема, оподаткуванню підлягають такі групи товарів, вироблених або імпортованих на території/територією КНР: тютюнові вироби за ставками 25–50 %, алкогольні напої за ставками 5–25 %, косметика за ставкою 30 %, ювелірні вироби за ставкою 10%, автомобілі за ставками 3 та 10 % тощо. Таким чином, ставки акцизного податку в КНР диференціюються за товарними групами і всередині окремих груп. В основному застосовують процентні ставки, але до окремих товарів застосовують тверді ставки. При цьому експортовані споживчі товари звільнені від сплати акцизного податку [63].

Із 1 квітня 2011 року в ЄС функціонує нова електронна система контролю за рухом підакцизних товарів, що замінила «паперову» і призначена для зменшення адміністративних перешкод для трейдерів, спрощення процедури оформлення та покращання моніторингу сплати акцизів на такі товари, як алкогольні й тютюнові вироби та енергетичні ресурси. Згідно із законодавством

ЄС акцизи на алкогольні, тютюнові вироби та енергетичні ресурси повинні сплачуватись у пунктах призначення цих товарів. Для забезпечення повноцінної сплати акцизних зборів в ЄС застосовують систему контролю за рухом товарів, акцизи з яких ще не сплачено. Єврокомісія вважає, що нова електронна система дасть можливість на якіснішому рівні відстежувати рух підакцизних товарів та ефективніше протидіяти можливим шахрайствам зі сплатою акцизів [144].

Перевагою та одночасно недоліком акцизного податку в межах ЄС є високі ставки на певні групи товарів. Вони впливають на структуру споживання і тим самим дозволяють обмежувати споживання деяких товарів, зокрема алкогольних напоїв і тютюнових виробів, що є шкідливими як для здоров'я людини, так і для навколишнього природного середовища в цілому. Підвищення ставок акцизних податків водночас дає безпосередні вигоди державі у вигляді збільшення податкових надходжень. З іншого боку, високі ставки на певні види підакцизних товарів можуть стати причиною контрабанди, особливо якщо місцевий акцизний податок значно вищий за податкову ставку в сусідніх країнах [145].

Певні особливості системи національного податкового регулювання чітко простежуються через механізм сплати соціальних податків та внесків. Цікавою є система фінансування програм соціального забезпечення у Данії, де внесок на соціальне забезпечення оподатковується за ставкою 8 % від загальної суми доходу, яку одержав працівник за свою трудову діяльність. Крім того, в Данії сплата соціальних податків роботодавцем передбачається лише стосовно компаній, які здійснюють діяльність у певних галузях економіки: управління нерухомим майном, гральний бізнес, охорона здоров'я, інвестиційна діяльність. Однак варто відзначити, що в більшості країн ЄС сплата соціального податку та інших пов'язаних із ним платежів цілком покладена на роботодавця.

Варто відзначити досвід Італії, яка належить до держав із високим рівнем соціальної захищеності населення. Це пов'язано з тим, що в Італії роботодавці

сплачують соціальні внески розміром 30 % від фонду оплати праці. При цьому фонд оплати праці залежить від галузі та сфери діяльності, у свою чергу, наймані працівники сплачують соціальні внески розміром 10 % від свого заробітку. Дещо іншою є ситуація із самозайнятими особами, ставка в даному разі залежить від роду їх діяльності і зазвичай становить 18–25 % від отриманого доходу. За результатами національного інституту соціального забезпечення Італії, в країні проживає близько 7 мільйонів пенсіонерів, з яких 17 % отримують пенсію 500 євро, 35 % італійських пенсіонерів отримують 1 000 євро, 24 % – від 1 000 до 4 000 євро і 3 % – більше ніж 4 000 євро [146].

Британська система цільових соціальних податків – внесків на соціальне страхування (national insurance contributions) – дуже складна внаслідок численних умов, лімітів і норм. Платники внесків диференційовані на чотири класи: працівники за наймом, дві категорії самозайнятих осіб та незайняті особи.

Самозайняті особи (фермери, професійні спортсмени, адвокати і т. п.) сплачують 8 % від заробітку у межах від 5 715 до 43 875 ф. ст. за рік, та 1 % – при перевищенні 43 875 ф. ст. Для непрацюючих передбачене право на добровільні внески – 12,05 ф. ст. за 1 тиждень [147].

У Нідерландах система соціального захисту передбачає страхування службовців, державне страхування й соціальну допомогу. При страхуванні найманих працівників внески сплачують роботодавці й наймані працівники з фонду заробітної плати. Збір внесків здійснюють промислові страхові асоціації. Внески на державне страхування сплачують наймані працівники й ті, хто працює не за наймом, з отриманого ними доходу. Збір таких внесків здійснюють державні податкові управління [148].

Щодо системи прямого оподаткування в межах ЄС, то на сьогодні діють лише два акти, які визначають загальні засади їх існування та сплати, а саме:

1 Директива № 90/434 «Про загальноприйнятту систему оподаткування товариств різних держав-членів при злитті, поділі, передаванні активів та обміні акцій» (1990) [149];

2. Директива № 90/435 «Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів» (1990) [150].

При оподаткуванні доходів фізичних осіб у країнах ЄС діє загальний принцип: доходи повинні обкладатися в країні, від джерел усередині якої вони отримані. При цьому необхідно враховувати, що в більшості країн ЄС застосовують прогресивне оподаткування. Наприклад, в Швеції максимальна ставка податку становить 57,1 %, у Бельгії – 53,2 %, у Франції – 50,2 %, в Німеччині – 47,5 %, в Італії – 47,2 % тощо.

ПДФО в більшості держав-членів ЄС сплачується незалежно від громадянства, оскільки вирішальним фактором є фактичне проживання, відповідно до якого проводиться відмінність між необмеженою та обмеженою податковою відповідальністю. Резиденти сплачують податок із сукупного доходу фізичної особи: загальна сума доходів (зокрема, від роботи в сільському і лісовому господарствах, промислової діяльності, індивідуальної трудової праці, найманої праці, капіталу, здавання майна в оренду тощо) зменшена на неоподатковувані суми та інші вирахування. Нерезиденти – з доходів, отриманих у державі перебування [151, с. 5].

Варто відзначити, що держави Європейського співтовариства застосовують два підходи до оподаткування ПДФО, менш розвинені країни використовують плоску систему, яка передбачає існування фіксованої ставки, а більш розвинені такі як Німеччина, Франція, Італія та інші, застосовують прогресивну систему оподаткування доходу фізичних осіб, відповідно до якої розмір ставки збільшується пропорційно заробленим коштам.

Однозначно, що існування прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб є основною особливістю системи оподаткування в ЄС. Зокрема, у

Франції передбачається 6 рівнів ПДФО залежно від отриманої за 1 рік заробітної плати. Варто також відзначити, що специфікою ПДФО у Франції є те, що такий податок розраховується на родину і, як уже було зазначено, визначається за прогресивною шкалою. Так, згідно із законодавством Франції ПДФО розраховують за такими ставками:

- річний дохід не перевищує 26 000 євро – 0%;
- річний дохід від 26 000 до 51 000 євро – 10%;
- річний дохід від 51 000 до 91 000 євро – 24%;
- річний дохід від 91 000 до 147 500 євро – 33%;
- річний дохід від 147 500 до 240 000 євро – 43%;
- річний дохід від 240 000 до 296 000 євро – 48%;
- річний дохід понад 300 000 євро – 54% [152].

Подібною є також ситуація в Німеччині, де оподаткування доходів фізичних осіб здійснюється на основі тарифної прогресії: мінімальна ставка ПДФО становить 19 %, а максимальна 51 %. Мінімальна зона лімітної прогресії передбачає дохід розміром 5 616 євро для самотніх осіб та 11 233 євро – для сімейних осіб, до яких відповідно застосовують ставку у 19 %. Другий рівень прогресії передбачає застосування ставки у 22 % для самотніх осіб, дохід яких становить 8 200 євро і для сімейних пар із доходом 16 300 євро. Для третього рівня характерною є прогресивна шкала оподаткування і визначення ставки ПДФО розміром від 23 % до 50 %. Максимальною ставкою ПДФО є 51 %, яку застосовують до осіб чиї доходи перевищують 120 000 євро за 1 рік [153].

Прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб існує й у Великобританії. Так, ставка 20 % установлена для доходу фізичних осіб, який не перевищує 3 900 ф. ст. за 1 рік, 22 % на дохід, що не перевищує 25 000 ф. ст. за 1 рік, і це вважається базовою ставкою і 40 %, якщо доходи перевищують 25 000 ф. ст. за 1 рік. Не можна не згадати про правило маржинальної ставки, згідно з якою якщо платник податку сплачує ПДФО за найвищою ставкою 40%,

то податок на всі додаткові доходи він також буде сплачувати за ставкою 40 % [132].

Податкова система Швеції також має риси прогресивного оподаткування, в частині ПДФО встановлюються ставки 13 %, 23 %, 29 % та 50 %. За ставкою 13 % оподатковуються річний дохід розміром не більше ніж 12 тис. євро або 100 тис. шведських крон. Фактично удвічі більше платнику податку доведеться заплатити, якщо його річний дохід становить до 33 тис. євро або 300 шведських крон. Наступною є ставка 29 %, за якою оподатковуються доходи до 55 тис. євро або 500 шведських крон. Граничний рівень прогресії – ставка 50 %, тобто половина отриманого доходу [154].

Що ж до Польщі, то з 1 січня 2009 року в Республіці Польща введено два види ПДФО. Якщо платник податку впродовж 1 року отримував дохід розміром до 85 528 польських злотих (30 545 дол. США), то він повинен сплатити податок розміром 18 % від доходу. На всі доходи, що перевищують вищезгадану суму, платники сплачують податок розміром 32 %. Середньою ставкою ПДФО (19 %) обкладаються дивіденди та надходження від частки у прибутках юридичних осіб. ПДФО сплачують фізичні особи, які постійно проживають у Польщі та особи, які перебувають у державі понад півроку. Також оподатковуються доходи осіб, які проживають за кордоном, якщо джерело цих доходів перебуває у Польщі. Для визначення загальної суми оподаткування дохід зменшується на суму страхових внесків на пенсійне страхування за віком і станом здоров'я, на лікарняне страхування та страхування від нещасних випадків, передбачене в положеннях про систему соціального страхування [155].

Громадяни Японії, а також постійні резиденти (громадяни, які проживали на території держави щонайменше 5 років і мають намір постійного проживання) сплачують податок на всі доходи, отримані як у Японії, так і за кордоном. Нерезиденти сплачують податки лише в частині доходів отриманих на території Японії. Фізичні особи (наймані працівники та самозайняті особи)

сплачують податок за прогресивною шкалою, що має шість ставок, які нараховуються залежно від суми отриманого доходу:

- 1) 5 % (1–1 950 000 єн);
- 2) 10 % (1 950 001–3 300 000 єн);
- 3) 20 % (3 300 001–6 950 000 єн);
- 4) 23 % (6 950 001–9 000 000 єн);
- 5) 33 % (9 000 001–18 000 000 єн);
- 6) 40 % (18 000 001 єн і більше).

Сплачується прибутковий податок щорічно на всі види доходів, отриманих упродовж календарного року [156].

Цікавою є система оподаткування США в частині оподаткування доходів фізичних осіб, де такий податок називають індивідуальним податком на доходи фізичних осіб, він справляється як на федеральному, так і на місцевому рівні. У США існує чотири категорії платників індивідуального податку на доходи фізичних осіб, які відрізняються за сімейним статусом, зокрема, до цих груп належать одинокі люди; сімейні пари, які спільно сплачують податок; сімейні пари, які окремо сплачують податок; керівники домогосподарств.

Варто зазначити, що в США також застосовують прогресивну шкалу оподаткування, яка має вже сім рівнів. Розглянемо ставки податку на доходи фізичних осіб двох груп – одиноких людей та сімейних пар, які спільно сплачують податок.

Таблиця 8 – Ставки податку на доходи фізичних осіб одиноких людей [157]

Дохід (у доларах США)	Ставка (у відсотках від річного доходу)
Від 0 до 9 250	10 %
Від 9 250 до 37 650	15 %
Від 37 650 до 91 300	25 %
Від 91 300 до 190 000	28 %
Від 190 000 до 413 350	33 %
Від 413 350 до 415 350	35 %
Більше 415 350	39,6 %

Таблиця 9 – Ставки податку на доходи фізичних осіб – сімейних пар, які спільно сплачують податок [157]

Дохід (у доларах США)	Ставки (у відсотках від річного доходу)
Від 0 до 18 500	10 %
Від 18 500 до 75 300	15 %
Від 75 300 до 151 900	25 %
Від 151 900 до 231 450	28 %
Від 231 450 до 413 350	33 %
Від 413 350 до 466 950	35 %
Більше 466 950	39,6 %

Ставку ПДФО в Італії (IRPEF), розраховують за прогресивною шкалою, вона залежить від суми отриманого доходу за 1 рік, тобто якщо сума річного доходу збільшується, то відповідно зростає й рівень податкової ставки (ст. 53 Конституції Італії). На період із 2016 по 2018 року ставка ПДФО становить 23 % – 43 %, її поділяють на п'ять груп. Перша група – доходи від 0 до 15 000 євро, в цьому разі ставка податку на доходи фізичних осіб становить 23 %, тобто мінімальний показник. Доходи від 15 001 до 28 000 євро оподатковуються за

ставкою 27 %, третя та четверта групи – 38 % та 41 %, у цьому разі річний дохід платника податку повинен становити від 28 001 до 55 000 євро та від 55 001 до 75 000 євро відповідно. Гранична ставка ПДФО встановлюється на рівні 43 %. Варто зазначити, що серед країн ЄС, які застосовують прогресивну шкалу в оподаткуванні, Італія має найнижчі граничні ставки ПДФО [158].

Платниками ПДФО в Китаї є фізичні особи, які мають постійне місце проживання в КНР або не мають такого, але проживають на території держави впродовж 1 року або більше. Такі особи сплачують податок з усіх отриманих доходів (як на території Китаю, так і за кордоном). Фізичні особи, які не мають постійного місця проживання в КНР, не є її резидентами, або проживають на території країни менше ніж один рік, сплачують податок із доходів від джерел на території Китаю [147].

Не можна не відзначити існуючу в КНР систему пільг щодо оподаткування ПДФО, зокрема, не оподатковуються доходи, отримані у вигляді: нагород (у сфері культури, освіти тощо); відсотків за державними облігаціями; страхових виплат; доходів отриманих у процесі здійснення дипломатичної та консульської діяльності; грошових виплат військовослужбовців; пенсії за умови її зберігання на банківському рахунку.

На противагу прогресивній системі ПДФО у вищезазначених державах в Угорщині упродовж останніх 7 років було зменшено ПДФО більше ніж удвічі. Така модель оподаткування доходів фізичних осіб дає можливість підтримати сектори мікробізнесу та малого бізнесу, а також багатодітні сім'ї. Єдиний спрощений податок фізичних осіб в Угорщині до 2011 року становив 33 % від нижньої межі та 45 % – верхньої межі, порівняно з 16 % фіксованого податку на сьогодні [103].

Беручи до уваги розглянутий вище досвід зарубіжних держав у сфері оподаткування доходів фізичних осіб, ми вважаємо за доцільне визначити максимальні та мінімальні ставки ПДФО в зарубіжних країнах.

Таблиця 10 – Максимальні ставки ПДФО в зарубіжних державах [159].

Країна	Ставка		
	2015	2016	2017
1	2	3	4
Франція	45 %	45 %	75 %
Данія	51 %	55,4 %	55,6 %
Бельгія	50 %	50 %	50 %
Португалія	42 %	42 %	48 %
Іспанія	45 %	45 %	45 %
Німеччина	45 %	45 %	45 %
Норвегія	27 %	25 %	39 %
Італія	45 %	35 %	36 %
Люксембург	42 %	34 %	29 %

Таблиця 11 – Мінімальні ставки ПДФО в зарубіжних державах [159].

Країна	Ставка		
	2015	2016	2017
Румунія	16 %	16 %	16 %
Угорщина	15 %	15 %	15 %
Литва	15%	15 %	15 %
Росія	13 %	13 %	13 %

Білорусія	13 %	13 %	13 %
Болгарія	10 %	10 %	10 %

Отже, найнижчі ставки ПДФО властиві державам із не дуже розвинутою економікою і зазвичай без застосування прогресивного оподаткування.

Дещо іншою є ситуація з оподаткуванням юридичних осіб, оскільки між Україною та державами-членами ЄС розрив є меншим. Зокрема, у державах ЄС податок на прибуток юридичних осіб обчислюється за календарний рік або відповідний фінансовий рік, установлений у засновницьких документах компанії. Об'єктом оподаткування в більшості держав-членів ЄС є прибуток, отриманий компанією від діяльності в усьому світі. Загальним моментом щодо порядку стягнення податку на прибуток у державах-членах ЄС є також наявність інвестиційних пільг щодо сплати податку на прибуток. Такі пільги надаються у вигляді права на прискорену амортизацію об'єктів основних засобів або можливості використання компаніями податкового вирахування на суму витрат, зазнаних під час здійснення науково-дослідної або інноваційної діяльності [160].

Необхідно відзначити, що впродовж останнього десятиліття в державах ЄС було помічене поступове зниження ставок податку на прибуток підприємств. Із 2007 до 2012 року середнє значення ставок зменшилося з 24,22 до 22,19 %, а згодом до 19 % у 2016 році. Варто зауважити, що таке зменшення відбулося переважно в найрозвиненіших державах світу. Наприклад, Німеччина скоротила ставку корпоративного податку з 38 до 30 %, а у 2017 році до 15 %. Унаслідок економічної конкуренції найнижчі ставки податку на прибуток сьогодні існують у Болгарії – 10 %, Латвії – 15 %, Польщі та Чехії – 19 %, де вони виправдані спробою держави сформувати максимальний податковий режим через залучення капіталу [103].

Динаміка надходжень від податку на прибуток підприємств останніми роками свідчить про поступове зменшення значення цього податку у формуванні дохідної частини бюджету держави (табл. 9).

Таблиця 12 – Надходження від податку на прибуток підприємств (відсоток від ВВП) [161].

Країна	Рік								
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Австрія	2,1	2,3	2,4	1,6	1,9	2,0	2,0	2,2	2,1
Бельгія	3,5	3,4	3,3	2,3	2,5	2,8	3,0	3,1	3,2

Продовження таблиці 12

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Данія	3,7	3,1	2,6	1,9	2,3	2,2	2,6	2,7	2,7
Франція	2,9	2,9	2,8	1,4	2,1	2,5	2,5	2,5	2,0
Німеччина	2,1	2,2	1,9	1,3	1,5	1,7	1,7	1,8	1,5
Італія	3,3	3,7	3,6	3,0	2,7	2,6	2,9	2,2	2,7
ОЄСР (середній Показник)	3,7	3,6	3,3	2,7	2,8	2,9	2,9	2,9	2,1

Розглянемо досвід оподаткування прибутку підприємств у державах, які не є членами ЄС, зокрема США та Китаю.

У США податок на прибуток корпорацій стягується за прогресивною шкалою: перші 50 тис. дол. – 15 %, за подальші 25 тис. дол. – 25 %, і лише на суму, що перевищує 75 тис. дол., – 34 %. Податковим періодом є 1 рік. Але

сплата здійснюється чотири рази за рік. У цьому разі застосовують оцінні платежі. Суть їх полягає в тому, що підприємство попередньо оцінює можливі річні доходи, витрати та пільги і визначає мінімальну суму платежу. Ця сума сплачується до бюджету рівними частинами до 12 квітня, 12 червня і 12 грудня поточного року [162].

Що ж до досвіду Китаю, то дослідження корпоративного оподаткування цієї держави є доцільним, зважаючи на те, що на сьогодні КНР є однією з держав із найпотужнішою ринковою економікою та за обсягом ВВП загалом. До корпоративного оподаткування Китай застосовує плоску шкалу в оподаткуванні. Основна ставка прибуткового податку в Китаї визначається на рівні 25 %, але існують певні пільгові ставки для окремих галузей промисловості та економіки.

Пільгові ставки на рівні 20 % застосовують до малих комерційних підприємств. Варто зауважити, що якщо річний дохід такого підприємства становить не більше ніж 48 тис дол. США, то застосовують ставку 10 %. Ставку 15 % застосовують до різного типу високотехнологічних підприємств [163].

Що ж до пільг із податку на прибуток в КНР, то вони можуть бути надані підприємствам, що відповідають певним вимогам, а саме:

1) використовують високі технології, за допомогою яких перероблюють відходи; новоствореним компаніям, розміщеним у конфліктних, бідних та інших подібних місцевостях;

2) підприємствам, що потерпають від стихійних лих; знову створеним компаніям, що надають соціально значущі послуги (послуги з працевлаштування населення);

3) державним благодійним організаціям;

4) міським підприємствам та державним сільськогосподарським підприємствам і т. д. [164].

Цікавим є досвід Китаю в частині оподаткування податком на прибуток підприємств іноземних компаній та підприємств з іноземними інвестиціями.

Юридичні компанії, що одержують доходи від джерел у КНР незалежно від того, чи є їх представництва на території Китаю, сплачують податок розміром 33 % від загальної суми отриманого річного доходу. Якщо отриманий річний дохід компаній прямо не пов'язаний з їх діяльністю, прибутковий податок сплачується за ставкою 20 % [103].

Варто відзначити позитивний досвід корпоративного оподаткування в Канаді, де ставки податку на прибуток підприємств установлюються на двох рівнях, а саме 15 % ставки федерального податку та 11 % ставки провінційного податку, який у сукупності визначається на рівні 26 %. Не можна оминати пільгову систему Канади в частині корпоративного оподаткування, а саме наявність певної системи надання податкового кредиту. Податковий кредит застосовують до фармацевтичних, аерокосмічних, телекомунікаційних, медичних компаній та компаній у сфері ІТ-технологій. Таке пільгове кредитування сприяє розвитку інноваційних галузей та залученню іноземних інвестицій у країну [164].

Ще однією особливістю корпоративного оподаткування зарубіжних країн є сплата мінімального корпоративного податку. Наприклад, в Австрії передбачається сплата в обов'язковому порядку мінімального корпоративного податку незалежно від результатів діяльності платника: для компаній з обмеженою відповідальністю – 437,5 євро, акціонерних товариств – 875 євро за кожний минулий квартал або 1 750 і 3 500 євро за 1 рік відповідно. Для новостворених компаній розмір мінімального корпоративного податку впродовж першого року роботи знижений до 273 євро за 1 квартал, або 1 092 євро за 1 рік. У разі отримання компанією збитку сплата мінімального корпоративного податку переноситься на майбутнє, до отримання прибутку [165].

Корпоративний податок у Франції становить близько 20 % усіх податкових надходжень країни. База оподаткування – задекларований прибуток за звітний рік, дані про який подаються податковому відомству не пізніше ніж 1

квітня поточного року. До моменту остаточного розрахунку платник щоквартально вносить авансові платежі. Базова ставка податку – 33,33 % чистого прибутку, для компаній, які реалізують нафту і газ, ставка підвищена до 50 %. За зниженою ставкою 20,9 % оподатковуються сільськогосподарські ферми, а також прибутки від землекористування та операцій із цінними паперами [166].

Корпоративному оподаткуванню в Німеччині підлягає прибуток корпорацій, таких як GmbH (аналог українського ТОВ) або AG (український аналог – ПАТ і ПрАТ). Із точки зору німецького оподаткування корпорації є самостійними податковими суб'єктами та несуть власну відповідальність за обчислення і сплату податків [167].

Діюча ставка податку на прибуток корпорацій у Німеччині – 15 % плюс податок на солідарність (5,5 %), плюс муніципальна бізнес – надбавка. У результаті ефективна норма оподаткування німецьких підприємств (корпорацій) досягає 25–33 %. Бізнесова надбавка зменшує суму оподатковуваного прибутку корпорації [146, с. 93].

На нашу думку, не можна не звернути уваги на досвід Словаччини. Після розпаду Чехословаччини економіка країни переживала глибоку кризу, дефіцит платіжного балансу визначався на рівні 8 %, а державні фінанси – на рівні 5 %. Але у 2004 році урядом Словаччини була проведена реформа, зокрема і в частині податку на прибуток підприємств: було встановлено ставку на рівні 19 % на протипагу прогресивному оподаткуванню, що існувало до реформування і мало 5 рівнів.

З одного боку, в результаті реформи знизилася ставка податку для найбагатших із 38 % до 19 %, а для малозабезпеченої групи податок, навпаки, зріс із 10 % до 19 %. З іншого боку, завдяки збільшенню розміру неоподатковуваного доходу в 2,5 раза, ефективна ставка податку зменшилася для найбільш вразливих, залишаючись прогресивною: найбільш вразливі не платять нічого, багаті платять за ставкою 19 %. Таким чином, податкова реформа Словаччини

вивела економіку країни з кризи, спростила податкову систему, а також привернула увагу іноземних інвесторів не лише завдяки низьким ставкам і простоті нової системи, а й найнижчому в ЄС податку на капітал через зниження податку на дивіденди [165].

Оскільки більшість держав-членів ЄС вже мають досвід проведення реформ щодо децентралізації, він безсумнівно є актуальним і важливим для України. Зокрема, Н. Г. Пігуль та О. В. Люта, досліджуючи місцеве оподаткування акцентують увагу на таких моделях децентралізації влади як англосаксонська, континентальна та змішана (Табл. 13), кожній з яких притаманна певна специфіка.

Таблиця 13 – Зарубіжний досвід проведення децентралізаційних реформ [168].

Модель місцевого самоврядування	Країна, що використовує модель	Характеристика моделі
Англосаксонська	Великобританія	Високий рівень автономії місцевого самоврядування, виборність, контроль із боку населення. Відсутність на місцях спеціальних державних уповноважених, на яких покладена функція контролю над органами місцевого самоврядування. Відсутність місцевих адміністрацій (органів державної влади на місцях).
Континентальна	Франція, Італія, Іспанія, Бельгія, Нідерланди, Польща, Болгарія	Поєднання державного управління і місцевого самоврядування. Обмежена автономія органів місцевого самоврядування. Наявність державних уповноважених на місцях, які контролюють органи місцевого самоврядування.
Змішана	Німеччина, Австрія	У деяких ланках місцевого самоврядування виборний орган може бути і ланкою муніципального управління, і представником державної адміністрації.

В Італії за результатом проведення децентралізації, місцеві органи влади одержали право самостійно встановлювати місцеві податки та збори, що є потужним джерелом фінансування локальних потреб. При цьому Італія належить до складу розвинених країн світу, для яких характерна множинність місцевих податків, що вміщують: групу прямих реальних податків (на нерухоме й рухоме майно, з власників транспортних засобів, на професію, екологічний і т. д.), групу прямих податків на доходи (прибутковий та на прибуток підприємств), податки на спадщину і дарування, непрямі податки на продаж (на роздрібний продаж, на продаж спиртних напоїв, споживання електроенергії та газу, акцизи на бензин, тютюн, спиртні напої), збори і мита [169].

У зв'язку з проведенням ринкових реформ та політики лібералізації в Польщі, задля забезпечення самостійного функціонування кожного окремого регіону та посилення інституту місцевого самоврядування було здійснено реформування адміністративно-територіального устрою. Першим кроком було створення гмін (міста, села, райони міста тощо), далі змін зазнав устрій повітів і воєводств. Третім кроком можна вважати реформування механізму перерозподілу податкових надходжень між державним та місцевими бюджетами. Сьогодні в місцевих бюджетах Польщі зосереджено близько 40 % прибуткових податків, майже 7 % доходів від корпоративних податків і 100 % податків на нерухомість.

Можна стверджувати, що успіхом реформи децентралізації в Польщі стало певне розмежування повноважень між органами місцевого самоврядування та державою. Реформування поставило перед органами місцевої влади такі завдання: ефективний розвиток регіонів, створення і доведення до оптимального рівня сфери з надання послуг населенню, ведення фінансового господарства, розпорядження коштами та майном територіальних громад. На сьогодні, основні повноваження та здійснення операцій із фінансовими ресурсами територіальних громад перебувають на рівні гмін, тобто саме громадяни вирішують питання свого подальшого розвитку в тому чи іншому

спрямуванні. Децентралізаційні заходи, здійсненні урядом Польщі, посприяли розвитку малого бізнесу та зростанню державних інвестицій, такі досягнення вплинули на умови життя членів територіальних громад і загалом привели до їх поліпшення.

Досліджуючи питання місцевих податків, О. Ю. Гостева пропонує поділяти місцеві податки, які на сьогодні є в державах Європи, на 2 види:

- 1) ті, що справляються до загальнодержавного і місцевого бюджетів;
- 2) ті, що справляються лише до місцевого бюджету.

Говорячи про перший вид місцевих податків, необхідно звернути увагу на те, що в Норвегії комуни одержують із центрального бюджету частину коштів зібраного ПДВ, податку на майно та прибуткового податку. У свою чергу, в Естонії до основних джерел доходів місцевих бюджетів належать: частка загальнодержавних податків і зборів, дотації, трансферти з держбюджету [170]. Певна специфіка властива й Італії, де прибутковий податок повністю перераховується до фінансових установ центрального рівня, але потім вони перераховують його місцевій владі [171].

Переходячи до другого виду місцевих податків, які справляються виключно до місцевого бюджету, не можна не звернути уваги на те, що у Франції до місцевих податків відносять: туристичний збір, податок на сім'ю (податок на житло, земельний податок на будівлі та споруди), на землю, професію, прибирання території, використання комунікацій, продаж будівель. У Швеції система місцевих бюджетів фінансується загалом за рахунок місцевого прибуткового податку, ставки цього податку варіюють від 28,9 до 34,2 % [172].

Виключно місцевим податком у Норвегії є податок на нерухомість – місцева влада має право самостійно встановлювати ставки податку на нерухоме майно в межах 0,2–0,7 % від вартості майна.

На нашу думку, на місцевому рівні, без сумніву, найважливішим можна вважати податок на нерухоме майно. У більшості держав-членів ЄС такий податок забезпечує більше ніж 50 % усіх надходжень до місцевого бюджету.

Податок на нерухоме майно нараховують пропорційно оцінній вартості об'єкта нерухомості. Цікавим є той факт, що платниками цього податку можуть бути як власники, так і орендарі нерухомості. Також не можна проігнорувати те, що в деяких країнах такий податок сплачують лише юридичні особи, а в деяких – лише фізичні. Так, наприклад, у Данії лише з юридичних осіб справляється такий місцевий податок.

Варто зауважити, що в Німеччині податок на нерухоме майно фактично складається з двох податків: власне податку на нерухоме майно та податку на придбання нерухомого майна. Податкова ставка на нерухоме майно становить 1% для фізичних та 0,6 % – для юридичних осіб від оцінної вартості нерухомого майна. У частині податку на придбання нерухомого майна ставка становить 3,5 % від кадастрової вартості, але з обов'язковим урахуванням цільового призначення нерухомого майна.

Досвід Франції показує, що до податків, об'єкти оподаткування яких пов'язані з нерухомим майном, належать податок на власність, податок на майно, податок на спадщину та дарування, податок на приріст капіталу. Якщо власність на 1 січня податкового періоду перевищує встановлений законом рівень, то фізичні особи сплачують податок на власність. Ставка податку на власність прогресивна, мінімальний її розмір становить 0,55 % і поширюється на чисту вартість майна від 770 тис. євро до 1,24 млн євро. Максимальна ставка 1,8 % установлена для власності вартістю понад 16,02 млн євро [173, с. 65].

Становить інтерес і досвід Іспанії, де відповідно до Закону «Про місцеві фінанси» місцеві органи влади стягують податок на нерухомість, податок на бізнес, податок на транспортні засоби, податок на будівлі та податок на зростання вартості землі в містах. Перші три податки є загальнообов'язковими, а інші два можуть встановлюватися на розсуд місцевих органів влади. В усіх

випадках місцева влада самостійно визначає розмір податкових ставок, але в встановлених законодавством межах [174].

Власникам житла доводиться платити за 1 рік два податки: муніципальний (0,5–2 % від кадастрової вартості житла) і податок на майно – 0,2–2,5 %. Для останнього базою може бути і кадастрова вартість об'єкта, і його ринкова ціна. Ставки зазначених податків мерії й муніципалітети встановлюють самостійно у рамках чинних лімітів – від 0,4 до 1 %. Так, у Мадриді ставка 0,4 % від кадастрової вартості нерухомості, а в Барселоні – 0,9 % [175].

Не можна не відзначити деякі аспекти справляння такого місцевого податку як транспортний, у зарубіжних країнах. Досвід Німеччини у сфері транспортних податків постійно підлягає експериментам. До 2010 року на різних територіях цієї країни, зокрема, ставка транспортного податку могла залежати як від розмірів транспортного засобу, так і від його маси, крім того, застосовували ставки за екологічним класом авто. Однак із 2010 року основні засади оподаткування транспортним податком були визначені на одному для всіх земель рівні. Величина сплати транспортного податку в Німеччині на сьогодні залежить від двох показників, а саме від об'єму двигуна та об'єму викиду вуглекислого газу. Досить цікавим є досвід із підвищенням оподаткування залежно від типу двигуна. Так, наприклад, ставка податку для транспортних засобів із бензиновими двигунами становить близько 3 євро за 1 літр (100 см³), а для дизельних двигунів близько – 10 євро за 1 літр (100 см³). Варто зазначити, що така практика оподаткування транспорту має місце в більшості держав-членів ЄС.

У США механізм стягнення та нарахування податку з транспортних засобів є принципово іншим, але там також застосовують так звану «екологічну» схему: більше платить той, хто більше їздить. Реалізується такий підхід дуже просто; податок із власників транспортних засобів входить до ціни на паливо. Чим більше автомобіль споживає палива, тим більший розмір

податку, що сплачується до бюджету. Надходження від цього податку використовують на будівництво та ремонт доріг у США [176].

Досить цікавим є досвід Норвегії, де з метою зниження шкідливого екологічного впливу автомобілів було скасовано транспортний податок та збір за користування дорогами під час купівлі електромобіля. Крім того, для власників електромобілів скасовано щорічний реєстраційний збір. Хоча, за даними асоціації виробників автомобілів, різні податкові заохочення також існують у Греції, Австрії, Великій Британії, Португалії та інших країнах [177].

В Ізраїлі у 2009 році всі транспортні засоби поділили на 15 екологічних груп за рівнем забруднення довкілля. Власники транспортних засобів, що належать до найнижчої екологічної групи, сплачують до бюджету 92 % від їх вартості. Мінімальний податок – 10 % від вартості автомобільного засобу – сплачують власники електромобілів. Ставка податку для «гібридів» налічує 30 % від їх вартості. Загалом середня ставка податку становить приблизно 70 % від вартості транспортних засобів [176].

Щодо місцевих податків із доходів, то, наприклад, у Бельгії, Данії, Фінляндії, Італії, Іспанії, Швеції та Великобританії впроваджено місцевий податок із доходів, що є важливим джерелом поповнення місцевих бюджетів у цих країнах. Цей податок справляється у вигляді місцевої надбавки до державного ПДФО. А в деяких державах-членах ЄС (Бельгія, Фінляндія, Швеція) місцеві органи влади мають повноваження щодо встановлення частки місцевої надбавки в межах, визначених на державному рівні на податок із доходів [178]. Не останнє місце в системі місцевого оподаткування зарубіжних держав належить також податку на автотранспорт, який сплачують усі власники транспортних засобів. Ставка зазначеного податку залежить від об'єму циліндрів та потужності двигуна.

Левову частку доходів місцевих бюджетів у зарубіжних державах становлять також збори. За оцінюванням Всесвітньої організації туризму, туристичні країни отримують 10–25 % від загального доходу місцевого

бюджету саме за рахунок туристичного сектору, саме туризм формує близько 8% сукупного ВВП держав європейського співтовариства [179].

Туристичний збір без винятку встановлює міська влада на індивідуальній основі, тому в різних регіонах держави така ставка може дуже відрізнятись. Для прикладу в Німеччині кожна земля самостійно визначає ставку такого збору (Табл. 14).

Таблиця 14 – Ставка туристичного збору в містах Німеччини

Місто в Німеччині	Ставка податку
Берлін	5 % від вартості готельного номеру
Бремен	1–4 євро за день
Баден-Баден	3 євро за день
Гамбург	1–5 євро за день
Кельн	5 % від вартості готельного номеру

Туристичний збір платять абсолютно всі, хто прибуває на територію відповідного регіону, крім осіб, які там живуть, дітей, людей, які приїхали у відрядження та які приїхали більш ніж на 3 місяці. Досить цікавим є справляння туристичного збору в місті Берн (Швейцарія), де він уміщує курортний збір, транспортний збір та збір за проживання, що сплачується одразу в готелі, а платникам такого збору надається безкоштовний трансфер до аеропорту. Наведемо й інші аспекти туристичного збору в різних країнах ЄС (Табл. 15).

Серед інших податкових надходжень, що справляються до місцевих бюджетів, варто відзначити: церковний податок, податок із власників собак, податок із мисливства та рибальства, податок на доходи з розважальних закладів.

Що стосується церковного податку, то він існує в таких державах-членах ЄС, як Німеччина, Австрія, Данія та Швеція. У Німеччині сума церковного податку прямо залежить від місця проживання платника та його доходів: у Берліні –10 %, а в Баварії – 9 % і т. д. Цікавим є той факт, що від сплати церковних податків у Німеччині звільняються невіруючі та особи, чий річний дохід не перевищує встановленого мінімуму і пенсіонери. Не можна залишити без уваги й те, що в межах церкви, особливо у рамках ЄС наявна база даних «атеїстів», тобто якщо особа оголосила себе атеїстом, то ця інформація повинна бути передана до всіх церков у державах ЄС.

В Австрії будь-яка релігійна група може збирати податок на церкву розміром 1 %, а в Данії розмір церковного податку, що встановлюється комунами, дорівнює від 0,30 % до 1 % [180].

Таблиця 15 – Особливості туристичного збору в деяких державах ЄС [181].

Платник	База оподаткування	Ставка збору	Пільги щодо сплати
Австрія			
Туристи віком від 14 років	Усі типи розміщення особи на ніч	1,5 євро за одну добу	Комерційна мета, діти, перебування більше ніж 3 місяці
Угорщина			
Туристи віком від 18 років	Усі типи розміщення особи на ніч	У Будапешті 4 % від вартості номера	Студенти, які приїхали з метою навчання, особи віком до 18 років, особи, які прибули в церковні приміщення
Литва			
Усі туристи, крім дітей	Усі туристи, крім дітей	Усі туристи, крім дітей	Усі туристи, крім дітей

У деяких країнах ЄС місцевими органами влади встановлюється податок на доходи з розважальних закладів. Наприклад, у Німеччині головною правовою основою для встановлення і справляння такого податку є Закон ФРН «Про податки з розважальних закладів земель». Варто зазначити, що таким

податком оподатковуються розважальні заходи, перелік яких установлено федеральними законами, зокрема, до них належать: утримання гральних автоматів, утримання розважальних автоматів, різноманітні танцювальні заходи, демонстрація кінофільмів. При цьому платником податку є власник автоматів чи організатор розважального заходу, тоді як базою оподаткування – ціна та кількість проданих квитків, а в деяких випадках сума визначена за певними типовими ознаками, такими як вартість автоматів, розмір приміщення.

Загалом доцільно відзначити феномен податку на розкіш, який хоча й має різні назви, але властивий більшості країн світу: в Австрії – податок на багатство, в Аргентині – податок на капітал тощо. Логічно, що платниками такого податку є лише заможні громадяни з високим рівнем доходу.

У зарубіжних державах певною особливістю справляння податку на розкіш є ретельно відібрана база оподаткування на противагу високим ставкам податку. Доволі цікаву ситуацію ми можемо спостерігати в Таїланді, де до предметів розкоші віднесено Інтернет, а ставка податку становить приблизно 30 % і залежить від якості Інтернету. В Індії, Іспанії, Франції та Швеції об'єктом податку на розкіш є: будівлі, споруди, транспортні засоби, цінні папери та паї, в Пакистані – банківські та пенсійні вклади, страхові поліси, в Іспанії – авторські патенти, в Уругваї об'єктом розкоші можуть бути ювелірні вироби, твори мистецтва, предмети антикваріату.

Пропоную детальніше розглянути досвід оподаткування об'єктів розкоші в провідних державах світу. В США податок на розкіш було введено в 1991 році, однак його запровадження не дало очікуваних результатів: попит на товари розкоші істотно знизився, і як наслідок, велика частина людей залишилася без роботи. Як приклад можна зазначити, що придбання у власність яхт у Панамі, де потім вони і знаходилися, повністю обвалило індустрію суднобудування у Флориді. Як наслідок, у 1994 році з переліку об'єктів оподаткування податком на розкіш було виключено судна. Податок на люксові авто проіснував дещо довше, аж до 2005 року. Наступним кроком

запровадження податку на розкіш у США у 2009 році було ввести в об'єкт оподаткування податку на розкіш літаки вартістю від 500 тис дол. автомобілі вартістю від 70 тис дол та ювелірні вироби вартістю від 25 тис дол однак такий законопроект не був втілений у життя, і на цей час у США не існує податку на розкіш.

Як уже зазначалося, в кожній країні податок на розкіш має свою власну назву. Так, у Франції це податок на солідарність, який було запроваджено в 1982 році. Цікавим є той факт, що об'єктом оподаткування таким податком є всі активи, навіть ті, які зареєстровані за кордоном. Необхідно відзначити, що платниками податку на розкіш у Франції є особи, багатство яких перевищує встановлену законом межу. Тобто за наявності у власності особи об'єктів на суму від 130 до 300 тис євро ставка такого податку становила 0,25 % на 2013 рік і 0,30 % – на 2014 рік, усе, що було вище від цієї суми, оподатковувалося за ставкою 0,50 %.

Варто відзначити, що така країна, як Франція, вважається однією з найжорстокіших для мільйонерів, бо ставки податку на розкіш одні з найбільших у світі, а перелік об'єктів оподаткування найширший. Однак це виправдано тим, що податок на розкіш у 2012 році приніс Франції близько 4,5 млрд євро, а в 2013 році – 5 млрд євро.

У Великобританії аналогом податку на розкіш є гербовий збір на дорогу нерухомість, що сплачується під час її купівлі, ставка якого залежить від вартості об'єкта та є прогресивною [182].

- 1% – для нерухомості вартістю 125–250000 ф. ст.;
- 3% – для нерухомості вартістю 250–500000 ф. ст.;
- 4% – для об'єктів, дорожче 500 000 ф. ст.;
- 5% – для об'єктів, дорожче 1 000 000 ф. ст.

Таким чином, у чистому вигляді податку на розкіш у Великобританії не існує, однак для заможного класу все-таки діє певна система оподаткування.

У Швейцарії податок на багатство справляється на общинному рівні та вважається прогресивним. Базою оподаткування податку на багатство є сума валових активів, а об'єктами оподаткування – нерухоме майно, рухомі активи (цінні папери і банківські депозити, викупна вартість страхування життя, автомобілі, частки нерозподіленої спадщини). Оподаткуванню підлягають також активи, що не дають будь-якого доходу. Але звільняються від оподаткування пакети акцій іноземних підприємств і заводів, власність за кордоном [182].

Податок на багатство в Нідерландах справляється з чистих індивідуальних накопичень. Об'єктом оподаткування вважається вся власність резидентів, незалежно від її місця розташування. Ставка податку на багатство становить 0,8 %, але діє також система податкових вирахувань, до яких належать вирахування боргів та особистих субсидій [183].

Варто зазначити, що запозичення досвіду зарубіжних держав, особливо держав-членів ЄС, щодо загальнодержавного та місцевого оподаткування є необхідним для швидкого завершення вже розпочатої податкової реформи та ефективної гармонізації національної системи оподаткування зі стандартами й вимогами ЄС.

Відповідно, як підсумок, доцільно звернути увагу на такі аспекти позитивного досвіду зарубіжних держав у сфері оподаткування та їх можливе застосування для реформування системи оподаткування в Україні:

1) адміністративно-правове регулювання оподаткування в державах-членах ЄС здійснюється як директивами та регламентами Європейського парламенту, так і нормами національного законодавства держав-членів ЄС, при цьому останнє не має суперечити актам вищих європейських інституцій;

2) у сфері непрямого оподаткування важливим аспектом є гармонізація законодавства України до стандартів ЄС, закріплених на сьогодні в директивах та регламентах ЄС щодо ПДВ та акцизів. Крім того, ставки акцизів на алкогольну й тютюнову продукцію в розглянутих державах ЄС значно вищі за

вітчизняні. Запровадження електронної системи за рухом підакцизних товарів дасть можливість покращити моніторинг зі сплати акцизів на алкогольні вироби й тютюнову продукцію і певним чином допоможе у боротьбі з контрабандою;

3) в частині податку на прибуток підприємств (корпоративного податку) та ПДФО більшість зарубіжних держав використовує прогресивну шкалу в оподаткуванні. Найліберальніші ставки таких податків запроваджені в Японії. При цьому розбіжність між рівнем доходу в зарубіжних державах та Україні значна, а розшарування між багатими та бідними щороку зростає, тим самим порушуючи принцип справедливості в оподаткуванні, тоді як застосування деяких аспектів прогресивного оподаткування сприятиме вирівнюванню соціальних груп населення. У частині корпоративного оподаткування не можна не відзначити досвід Китаю, щодо залучення інноваційних секторів корпоративної діяльності та інвестицій до країн загалом шляхом зменшення ставки корпоративного податку стосовно інноваційних видів діяльності. Також не можна не відмітити позитивну практику Канади щодо податкового кредиту на фармацевтичну, ІТ-діяльність та медичну сферу загалом як результат приплив іноземного капіталу в державу та розвиток інноваційних галузей;

4) розглянута практика в частині податку на розкіш засвідчила, що майже всі розвинені зарубіжні країни вводили цей податок, однак у деяких із них він не прижився з тих чи інших причин. Україною також було зроблено спроби ввести на законодавчому рівні податок на розкіш, але вони не були успішними. Хоча, на нашу думку, введення у вітчизняному законодавстві податку на розкіш сприятиме надходженню до бюджету коштів та загалом дасть детальну картину про доходи платників податків, адже наразі в законодавстві існує певна імітація податку на розкіш, що потребує реформування;

5) досвід більшості держав світу показує, що соціальні внески сплачуються в переважній більшості і роботодавцем і робітником комбіновано, в деяких випадках окремо роботодавцем чи окремо робітником. В Україні ж

застосування комбінованої системи зі сплати соціального внеску вважаємо доцільним, оскільки зазначене дозволить знизити податковий тягар і, отже, зменшити феномен зарплати в конвертах;

б) у сфері оподаткування транспортних засобів вважаємо, що досвід зарубіжних держав є досить прогресивним і має певні особливості, серед яких: оподаткування автомобілів залежно від об'єму їх двигуна і викиду вуглекислого газу в повітря; застосування підвищеної ставки податку до автомобілів із дизельними двигунами та зниженої – до бензинових двигунів; пільгове оподаткування електромобілів та гібридних автомобілів. Зважаючи на вищезазначене можна зробити висновок, що такий досвід може бути використаний в Україні.

Варто зауважити, що спроби копіювання конкретної системи оподаткування окремої країни не призведуть до очікуваного позитивного ефекту, адже система оподаткування при її розвитку повинна включати соціальну, економічну та демографічну обстановку.

2.3 Основні напрямки удосконалення системи загальнодержавних податків і зборів в Україні

Одне з найважливіших завдань будь-якої держави – забезпечення належного оподаткування, що реалізує фіскальну, соціальну, регулюючу і стимулюючу функції.

Варто зазначити, що податкові системи зарубіжних держав, зокрема держав-членів ЄС, більшою мірою є ефективними й справедливими, оскільки дозволяють досягти всіх цільових параметрів податкових надходжень із мінімальними втратами економічної ефективності, а також створюють сприятливе податкове середовище для іноземних інвесторів. При цьому ефективність їх системи оподаткування залежить від: спрямованості податкової

політики, внеску різних податків у створення ВВП, економічної обґрунтованості існуючих ставок оподаткування, а також ефективності податкового адміністрування.

Порівняльний аналіз показників ефективності систем оподаткування рейтингу Doing Business свідчить про те, що відставання України від держав-членів ЄС та розвинених провідних країн світу загалом є істотним за рядом таких показників, як частка податків у ВВП, час на сплату податків, розмір податкових ставок.

Дослідження умов, принципів і ставок оподаткування в державах-членах ЄС та інших зарубіжних країнах із розвинутою ринковою економікою дозволило зробити висновок про те, що політика розвинених зарубіжних держав у сфері прямого оподаткування спрямована на вирівнювання умов конкуренції, забезпечення вільного переміщення капіталу та праці, а в сфері непрямого оподаткування – на уніфікацію і гармонізацію правил вільного переміщення товарів та послуг.

Значний вплив на якість системи оподаткування здійснює організаційна структура податкових органів. Наприклад, більшість держав-членів ЄС, зокрема: Франція, Німеччина, Іспанія, використовують функціональну модель (виділення окремих функцій – реєстрація, облік, обробка інформації, контроль та ін.) і модель за видами платників (великі, середні, малі підприємства, фізичні та юридичні особи).

Вивчення і застосування досвіду розвинених зарубіжних держав, а в переважній більшості держав-членів ЄС, що обумовлено обраним Україною курсом на євроінтеграцію, стосовно побудови ефективних систем оподаткування безперечно дозволить Україні модернізувати національну систему оподаткування, зменшити податкове навантаження на бізнес, забезпечити достатній рівень соціального підтримання населення, що сприятиме інтеграції України в європейський економічний простір. При цьому встановлення нових податків та вдосконалення існуючих повинно сприяти

економічному розвитку України в довгостроковій перспективі. В ідеалі система оподаткування повинна стимулювати інвестиційну активність, а податкове навантаження – бути адекватним і досяжним для будь-якого платника податку.

Відповідно побудова і функціонування якісної системи оподаткування має базуватися на таких принципах:

- 1) забезпеченні адекватних можливостей щодо збору податкових надходжень;
- 2) досягненні економічної ефективності;
- 3) забезпеченні рівності платників податків;
- 4) ефективності, прозорості та простоті податкового адміністрування [184, с. 2].

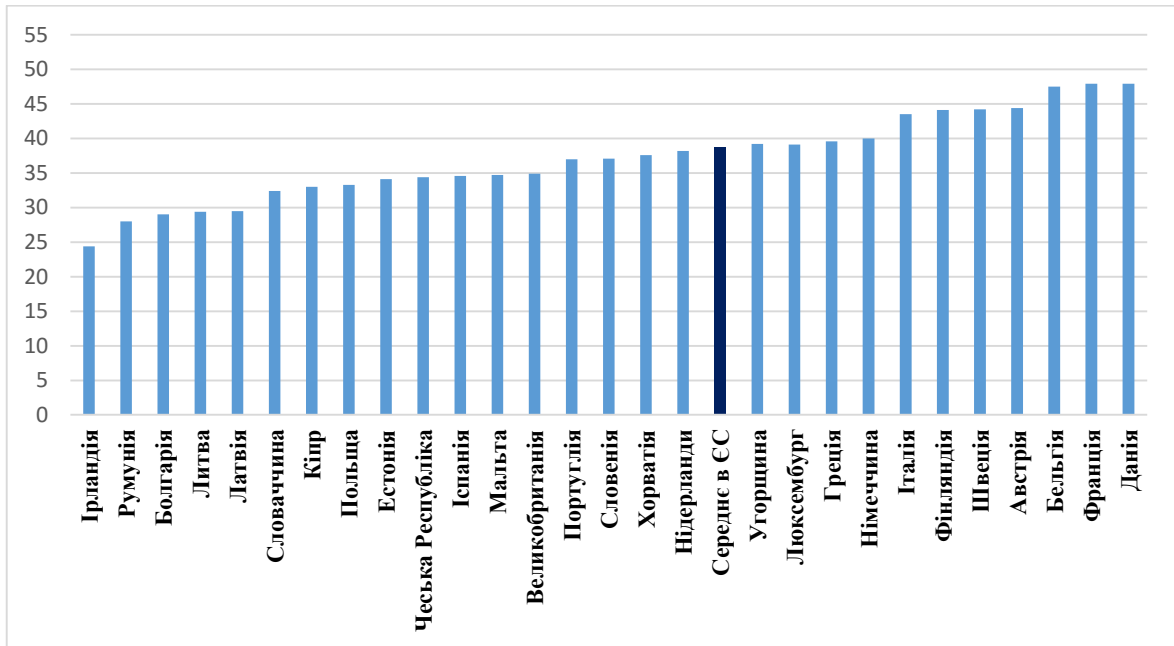
Необхідно зазначити, що податкова політика ЄС передбачає узгоджені заходи його членів із метою уникнення подвійного оподаткування, а також для боротьби з ухиленням від сплати податків. А основна роль у формуванні та реалізації податкової політики відведена Єврокомісії, яка готує податкові ініціативи в ЄС і здійснює контроль та нагляд за їх втіленням у життя [185].

Європейська комісія надає загальні рекомендації, що стосуються прогресивних змін в оподаткуванні країн ЄС, а також пропонує певні механізми податкового регулювання щодо окремих держав-членів ЄС. Наприклад, у 2014 році державам ЄС було надано рекомендацію в частині розширення податкової бази за рахунок скасування певних неефективних податкових пільг, спрощення стягнення ПДВ і підвищення його ефективності, зменшення податкового навантаження на працю з одночасним збільшенням навантаження на споживання, вжиття певних заходів щодо запобігання ухиленню від сплати податків. Одним з основних моментів була реалізація скоординованих дій для боротьби з агресивним податковим плануванням.

Важливим показником якості функціонування податкових держав-членів ЄС є досить високий внесок податків у створення ВВП. Згідно з даними Євростату в 2016 році середнє значення частки податків у створеному ВВП

становило 38,7 %. При цьому мінімальний внесок податків у ВВП спостерігається в Ірландії – 24,4 %, а максимальний – у Франції та Данії – 47,9 % відповідно (рис. 4.) [186].

Рисунок 4 – Частка податків у ВВП країн ЄС в 2016 році



У державах-членах ЄС податки класифікують на:

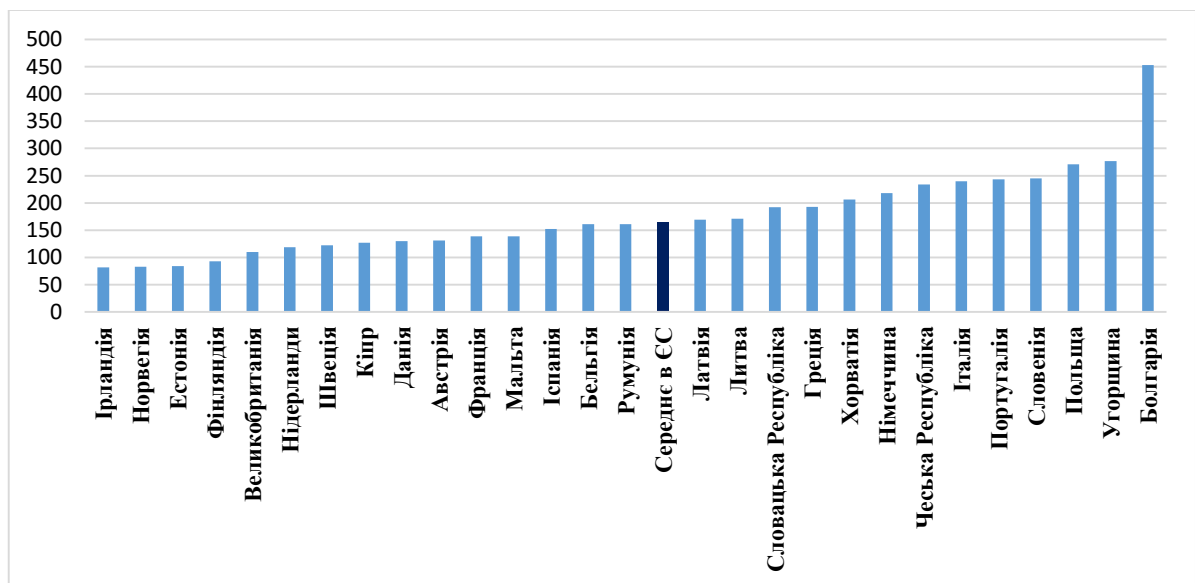
- а) податки на споживання (ПДВ, акцизи, мита та ін.);
- б) податки на трудові доходи (на доходи фізичних осіб, із фонду оплати праці та обов'язкових внесків на соціальне забезпечення);
- в) податки на доходи з капіталу.

Для оцінювання справедливості й ефективності системи оподаткування держав-членів ЄС важливе значення має внесок зазначених видів податків у ВВП. У цілому для ЄС структура податкових надходжень у складі ВВП за типами податків має такий вигляд:

- 1) 35 % – надходження непрямих податків (ПДВ, податки і мита на імпорт, акцизи, податки на виробництво);
- 2) 34 % – прямі податки (на доходи фізичних осіб і прибуток корпорацій);
- 3) 31 % – соціальні відрахування роботодавців і домашніх господарств.

При цьому не останнє місце в системі оподаткування держав-членів ЄС належить ефективному податковому адмініструванню. Хоча час, витрачений на підготовку, подання звітності та сплату податку на доходи корпорацій, ПДВ і відрахувань на соціальне страхування, значно відрізняється за державами-членами ЄС: від 82 годин за 1 рік в Ірландії до 453 годин за 1 рік у Болгарії (рис. 5)

Рисунок 5 – Час на сплату податків у країнах ЄС в 2017 р., годин за 1 рік [187]



Якщо брати до уваги політику ЄС в галузі прямих податків, то необхідно зазначити, що вона загалом спрямована на те, щоб вирівняти умови конкуренції, забезпечити вільне пересування капіталів і створити сприятливий податковий режим. До останнього часу національні режими оподаткування в цій сфері залишалися багато в чому несумісними, що підтверджується значним розходженням у розмірах ставок із податку на прибуток корпорацій та податку на доходи фізичних осіб.

Безперечно, що найефективнішим податковим інструментом регулювання підприємницької (зокрема, інвестиційної) діяльності є податок на прибуток (корпоративний податок). У докризовий період можна було спостерігати, як більшість держав-членів ЄС знижували його базову ставку, щоб залучити

якомога більші обсяги капіталу до економіки держави. Під час різкого погіршення економічної кон'юнктури лише декілька країн ЄС зменшили ставку оподаткування прибутку: Люксембург (із 29,6 до 28,6 %) і Швеція (з 28 до 26,3 %). У 2010–2011 рр. до зниження базової ставки корпоративного податку вдалися Нідерланди (з 25,5 до 25 %) та Греція (з 25 до 20 %). Причому Греція поєднала лібералізацію оподаткування прибутку з помітним посиленням фіскальної ролі ПДВ (в умовах гострого дефіциту фіскальних ресурсів). Португалія ж, навпаки, підвищила податкове навантаження на прибуток більшості компаній [188].

У державах-членах ЄС станом на 2017 рік лідером за рівнем корпоративного податку на прибуток була Франція – 38 %. У п'ятірці лідерів рейтингу також були Португалія та Італія, де податок на прибуток компаній становив 31,5 і 31,4 % відповідно, у Німеччині – 30,2 %, а у Польщі – 18 %. Високий рівень податку на прибуток підприємств у країнах ЄС є наслідком існування ліберальної економічної моделі, коли держава ставить за мету перерозподіл матеріальних благ від корпоративних гігантів до широких верств суспільства, що гарантує високі соціальні стандарти життя, соціальний мир у суспільстві [189].

При цьому загальна податкова ставка, що визначає розмір податків та обов'язкових відрахувань, які підприємство повинне сплачувати на другий рік роботи, також є різною в державах-членах ЄС (табл.16).

Таблиця 16 – Загальна податкова ставка та її розподіл за типами податків у країнах ЄС в 2017 році, % від комерційного прибутку [103].

Країна	Податок на прибуток, %	Податок на працю, %	Інший податок, %
1	2	3	4
Франція	5	85	10
Італія	25	70	5
Бельгія	15	80	5
Австрія	25	70	5
Греція	45	50	5
Чехія	20	60	20
Швеція	25	50	25
Іспанія	25	45	30
Німеччина	40	40	20
Естонія	20	65	15
Данія	65	20	15
Хорватія	5	60	35
Кіпр	35	35	30
Латвія	20	60	20
Норвегія	50	30	20
Португалія	25	50	25
Нідерланди	45	45	10
Фінляндія	25	40	35
Великобританія	35	40	25
Ірландія	40	40	20
Болгарія	20	45	35
Словенія	30	40	30
Румунія	25	50	25
Мальта	75	20	5
Литва	25	50	25

Щодо України, то, незважаючи на успіхи в реформуванні податкових умов для ведення бізнесу в 2013–2017 рр. (країна підвищила в рейтинг оплати податків із 165-го на 84-те місце), ефективність адміністрування податкової системи країни все ще серйозно поступається адмініструванню в державах ЄС (табл. 17).

Таблиця 17 – Порівняння ефективності податкових систем України і ЄС у 2017 р. [190].

Показник	Україна	ЄС (середнє значення)
Платежі (кількість за 1 рік)	5	11,8
Час на сплату податків (годин за 1 рік)	355,5	164
Загальна податкова ставка (у відсотках від прибутку)	51,9	41,3
Індекс процедур після подання звітності та сплати податків (0–100)	79,3	71,2

Крім того, особливої актуальності на сьогодні набуває реформування податку на прибуток підприємств в Україні. Зокрема, у 2018 році досить масштабною була дискусія щодо введення замість податку на прибуток податку на виведений капітал. Для визначення доцільності його запровадження в Україні пропонуємо звернути увагу на досвід України щодо сплати податку на прибуток, а також досвід зарубіжних держав щодо оподаткування виведеного капіталу.

Якщо порівняти частку податкових надходжень від податку на прибуток підприємств до бюджету України у ВВП, то маємо таку картину: з 2012 до 2015 року частка податку на прибуток підприємств у ВВП країни скоротилася з 3,8 до 2,0 %, коли загалом усі податкові надходження за ці роки становили 24,3; 23,5; 25,2 % у ВВП країни. Відповідно очевидно є тенденція до скорочення частки податку на прибуток підприємств у ВВП України. При цьому за 2015 рік

частка податку на прибуток підприємств у зведеному бюджеті країни становила 40 млн грн із 652 млн грн, а це, у свою чергу 7 %.

За перший квартал 2016 року загалом було сплачено 13,8 млрд грн податку на прибуток підприємств, з яких 11,3 млрд грн (80 %) сплатили 1 086 платників, або 0,4 %, серед яких переважно державні підприємства та юридичні особи з іноземним капіталом [191].

Фактично маємо ситуацію, відповідно до якої основний тягар зі сплати податків на прибуток підприємств покладається на плечі 0,4 % платників податку, які сплачують близько 90 % надходжень від цього податку. Більше того, підприємці не залишили поза увагою недоліки системи оподаткування України та використали їх для того, щоб зменшити свої податкові зобов'язання. Станом на 2016 рік близько 8 000 великих підприємств задекларували збитки на загальну суму більше ніж 1 трлн грн за попередні роки, здебільшого для того, щоб уникнути оподаткування податком на прибуток. У той самий час ці підприємства якимось дивним чином знайшли кошти на проведення транзакцій із кіпрськими компаніями, виводячи з економіки країни мільярди доларів щорічно. У такій ситуації страждає передусім чесний бізнес, вимушений конкурувати з компаніями, які, по суті, майже не сплачують податку до бюджету [192]. Отже, податок на прибуток підприємств діє неефективно, оскільки дозволяє не платити нічого до бюджету України, а виводити зароблене за кордон.

Беручи до уваги досвід Естонії щодо реформування податку на прибуток підприємств, яка перша серед держав-членів ЄС запровадила оподаткування розподіленого прибутку, можна стверджувати, що Україна, замінивши податок на прибуток податком на виведений капітал, отримала б такі переваги:

- перехід на одну з найбільш конкурентоспроможних моделей оподаткування;
- істотний вплив на зростання інвестицій в економіку;
- бухгалтерський ефект у вигляді відображення реального прибутку підприємств;

- позитивний вплив на продуктивність робочої сили;
- поліпшення структури інвестицій [193].

Так, за 15 років із часу свого впровадження така модель оподаткування продемонструвала свою високу ефективність у сучасних реаліях світової економіки. Згідно з даними Податкового фонду – провідної незалежної організації США з дослідження податкової політики – на цей час саме Естонія має найбільш конкурентоспроможну податкову систему в ОЕСР. Зокрема, у 2014 та 2015 роках Естонія займала перше місце як у загальному рейтингу Індексу конкурентоспроможності податкових систем (International Tax Competitiveness Index), так і в частині оподаткування прибутку підприємств. Необхідно зазначити, що для розрахунку цього Індексу оцінюється більше ніж 40 різних показників податкової системи. Дане дослідження проводиться щорічно серед 34 країн-членів ОЕСР на основі зазначених категорій для визначення найбільш конкурентоспроможних податкових систем серед промислово розвинених країн.

Ключовим фактором високого рейтингу системи оподаткування Естонії є відносно низька ставка корпоративного податку (20 %) без подвійного оподаткування дивідендів. Необхідно зазначити, що корпоративний податок зі ставкою 20 % є остаточним, тобто акціонери фактично платять податок лише один раз, а це означає, що якщо підприємство в Естонії заробляє 10 000 євро і виплачує 10 000 євро акціонерам, то воно повинне заплатити податок розміром 20 %, тобто 2 000 євро за розподілений дохід.

Можна підсумувати, що практика застосування податку на розподілений прибуток в Естонії дає можливість назвати його досить прогресивним, про що свідчать його нейтральність до бізнесу та стимулювання розвитку виробництва.

Як уже зазначалося, проектом ліберального ПК України пропонується запровадити кардинально нову прогресивну модель оподаткування податку на прибуток підприємств – податок на виведений капітал, який певним чином

копіює модель розподіленого прибутку в Естонії з установленням простих і прозорих правил оподаткування, що, на думку авторів проекту, дозволить;

– вирівняти податкове навантаження між великим та середнім бізнесом для стабілізації економіки України;

– вести спілкування між податковим органом і платником податків до мінімуму;

– зупинити вплив капіталу з України і створити сприятливі умови для залучення іноземного капіталу;

– стимулювати реінвестування;

– зменшити кількості податкових перевірок;

– спростити механізм адміністрування податку [121].

Загалом, як зазначено у пояснювальній записці, основними положеннями законопроекту є запровадження оподаткування прибутку, розподіленого у формі дивідендів чи прирівняних до них платежів, та відмова від податку з доходів нерезидентів.

Прирівняними до дивідендів згідно з проектом закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» платежами вважатимуться:

1) відсотки, сплачені на адресу нерезидентів – пов'язаних осіб (у деяких випадках);

2) виплати в межах договорів страхування або перестрахування на користь страховиків – нерезидентів (у деяких випадках);

3) виплата фінансової допомоги неплатникові податку на виведений капітал, що залишається неповернутою впродовж 12 місяців (із правом зменшення податку);

4) придбання товарів та послуг у пов'язаних осіб, що використовують спрощену систему оподаткування;

5) донарахування за операцією трансфертного ціноутворення;

б) операції з безоплатного надання майна неплатнику податку на виведений капітал;

7) інвестування в статутний капітал неплатникові податку на виведений капітал (із правом зменшення податку);

8) виплата роялті в окремих випадках сумами перевищують ліміт [194].

Також Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» передбачена трирівнева система ставок податку на виведений капітал, зокрема 5, 15 та 20 %. На нашу думку, ідея введення податку на виведений капітал зробить інвестиційний клімат у країні більш привабливим, а обсяг внутрішніх інвестицій в економіку України становитиме понад 500 мільярдів гривень за наступні 5 років, що, у свою чергу дасть поштовх до зростання вітчизняної економіки і приріст ВВП до 1,5 % щороку [192]. Крім того, впровадження податку на виведений капітал дозволить знизити рівень прихованого виведення капіталу, який наразі існує в державі.

Однак не можна не звернути увагу на відсутність у законопроекті правових норм щодо збільшення інвестиційної привабливості для іноземних інвесторів стосовно прогресивних сфер інноваційної діяльності, зокрема для поліпшення соціального та екологічного становища. Передусім мова йде про фармацевтичну, телекомунікаційну, аерокосмічну та комп'ютерну сфери. Для яких, на нашу думку, доцільно ввести певну знижену ставку податку на виведений капітал – 10 %. Це сприятиме широкому залученню іноземних інвестицій, науково-технічному та соціальному прогресу і прискорить розвиток економіки загалом. Крім того, вважаємо за необхідне стимулювати розвиток зазначених галузей на національному рівні через систему податкових кредитів.

Однією з переваг податку на виведений капітал є те, що він нівелює необхідність використання різноманітних схем з ухилення від його сплати. На практиці це виглядає таким чином: немає оподаткування отриманого прибутку,

немає схеми ухилення від його сплати. Ключовим моментом представленого в законопроекті податку є також його повна прозорість.

Узагальнюючи представлені в проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал» норми і нововведення, можна дійти висновку, що:

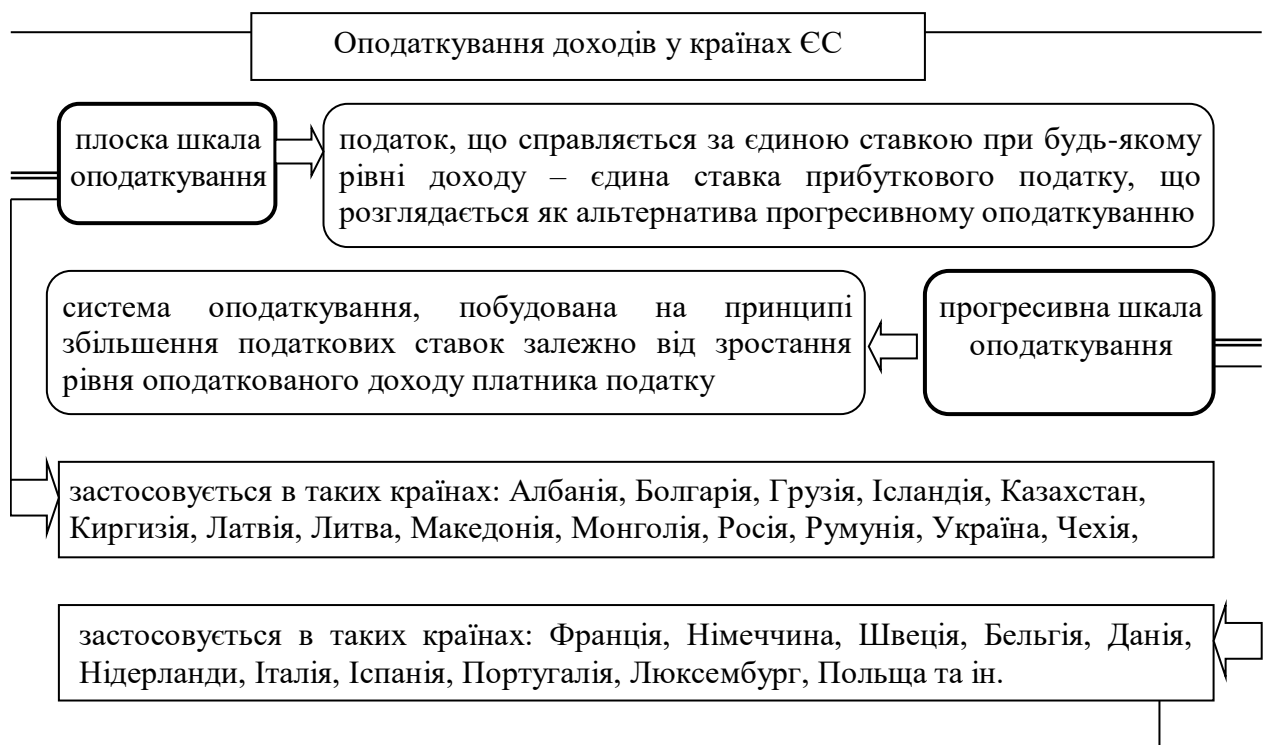
1) оскільки оподатковуватися буде лише виведений капітал, це буде спонукати бізнес до вкладення свого капіталу на розвиток підприємства;

2) висвітлення реальних доходів підприємства стане певним поштовхом для сфери банківського кредитування зазначених суб'єктів і, як наслідок, поступово знизить кредитні ставки;

3) податок на виведений капітал сприятиме зниженню тіньового сектору економіки.

Переходячи до оподаткування доходів фізичних осіб, необхідно зазначити, що важливим аспектом оподаткування доходів у державах-членах ЄС є додержання принципу соціальної справедливості. Цей принцип реалізується на основі існування прогресивної шкали оподаткування доходів (рис. 6).

Рисунок 6 – Оподаткування доходів у країнах ЄС



Натомість Україна використовує плоску шкалу оподаткування доходів,

хоча прогресивна шкала оподаткування застосовується до пасивних доходів фізичних осіб, таких як дивіденди, роялті, пенсійні виплати, розмір яких перевищує 10 тис. грн. Зазначені пасивні доходи оподатковуються ПДФО за ставкою 15 % (у разі перевищення 17 %). Зважаючи на досвід зарубіжних держав та українські реалії, ми вважаємо, що застосування прогресивної шкали оподаткування всіх доходів фізичних осіб, а не лише пасивних в Україні є доцільним. Відповідно підвищення податкового навантаження для багатих і зменшення – для малозабезпечених верств населення повинні стати одними з цілей реформування системи оподаткування в частині податку на доходи фізичних осіб.

Крім існування прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб, одним з яскравих проявів принципу справедливості оподаткування в державах-членах ЄС є податок на розкіш.

На відміну від зарубіжних держав в Україні немає податку на розкіш у тій формі, в якій вона існує в розвинених зарубіжних країнах, де власники квартир, будинків, автомобілів сплачують кожен рік фіксовану ставку податку. При цьому в деяких країнах ставка податку на розкіш є прогресивною, тобто чим більша вартість об'єкта оподаткування, тим більше за нього потрібно буде платити.

Зважаючи на позитивний міжнародний досвід у зазначеній сфері, вважаємо, що внесення податку на розкіш до системи оподаткування України є необхідним кроком для вирівнювання соціальної справедливості в частині доходів різних верств населення. При цьому ми пропонуємо встановити податок на розкіш як підвид податку на майно і справляти його до місцевих бюджетів.

При цьому власник виробів із дорогоцінних металів, люксових годинників та предметів антикваріату та мистецтва, вартість яких перевищує 25 мінімальних заробітних плат, повинен сплачувати податок на розкіш за ставкою 15 % від їх вартості під час придбання на митній території України або

ввезення на митну територію України з урахуванням ПДВ. Варто зауважити, що до всіх перелічених об'єктів справлятися податок буде лише один раз – під час при їх придбання.

Що стосується оподаткування об'єктів нерухомості, то тут варто застосувати прогресивні ставки, які будуть залежати від розміру мінімальної заробітної плати.

Квартири як об'єкт розкоші повинні оподатковуватися за чотирирівневою системою ставок при сплаті даного податку:

– 2 % від мінімальної заробітної плати за 1 кв. до квартир площею від 200 кв. метрів до 250 кв.;

– 2,5 % від мінімальної заробітної плати за 1 кв. до квартир площею від 250 кв. до 300 кв.;

– 3 % від мінімальної заробітної плати за 1 кв. до квартир площею від 300 кв. до 350 кв.;

– 4 % від мінімальної заробітної плати за 1 кв. до квартир площею понад 350 кв.

Подібним є оподаткування т таких об'єктів, як дачний чи садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу, загальна площа якого перевищує 350 кв. метрів, зокрема до зазначених об'єктів площею від 350 кв. до 500 кв. метрів має застосовуватися ставка 2 % від мінімальної заробітної плати та 4 % – до об'єктів більше ніж 500 кв.. Також необхідно зазначити, що податковий період для сплати податку на дачний чи садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу повинен бути щорічним.

Окрім виробів із дорогоцінних металів, люксових годинників та предметів антикваріату, квартир, дачних чи садових будинків, котеджів або житлових будинків садибного типу до об'єктів податку на розкіш пропонуємо віднести:

1) легкові автомобілі, середньоринкова вартість яких становить понад 1.1 млн грн або 40 тис. дол.;

2) мотоцикли, середньоринкова вартість яких становить понад 500 тис. грн, або 20 тис. дол.;

3) судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту, зазначені в товарній позиції 8903 згідно з УКТ ЗЕД), зареєстровані в Державному судовому реєстрі України чи Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 55 кВт;

4) літаки і вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України;

5) вироби з дорогоцінних металів, люксові годинники та предмети антикваріату й мистецтва, вартість яких перевищує 25 мінімальних заробітних плат;

6) квартири, площа яких перевищує 200 квадратних метрів;

7) дачний чи садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу, загальна площа якого перевищує 350 кв.

При цьому вважаємо за необхідне не прив'язувати розмір суми податку до розміру мінімальної заробітної плати, а передбачити на законодавчому рівні певну фіксовану суму з обов'язковим щорічним її переглядом. Більше того, необхідно передбачити прогресивну ставку такого податку. Зокрема:

1) якщо вартість легкового транспортного засобу від 1 млн гривень, або 40 тис. доларів, до 1,5 млн. гривень, або 60 тис. доларів – ставка 15 % від вартості машини на момент придбання її на митній території України або під час ввезення на митну територію України з урахуванням ПДВ;

2) якщо вартість легкового транспортного засобу від 1,5 млн. гривень або 60 тис. доларів, до 2,5 млн. гривень, або 100 тис. доларів, – ставка 20 % від вартості машини на момент придбання її на митній території України або під час ввезення на митну територію України з урахуванням ПДВ;

3) якщо вартість легкового транспортного засобу від 2,5 млн. гривень, або 100 тис. доларів, до 4 млн. гривень або 150 тис. доларів – ставка 25% від

вартості машини на момент придбання її на митній території України або під час ввезення на митну територію України з урахуванням ПДВ;

4) якщо вартість легкового транспортного засобу понад 4 млн гривень, або 150 тис. доларів – ставка 40 % від вартості машини на момент придбання її на митній території України або під час ввезення на митну територію України з урахуванням ПДВ.

Податок на розкіш, що сплачується з автомобілів, вважаємо за доцільне сплачувати не в продовж 5 років, як зазначено в чинному національному законодавстві, а один раз при купівлі транспортного засобу. Запропоновані нами зміни елементів податку на розкіш забезпечать реалізацію справедливості оподаткування. Для прикладу, Особа, що має у власності машину Volkswagen passat ціною в 1 200 000 грн. повинна сплатити 18000, а власник автомобіля Bentley continental вартістю якого 10 000 000 замість 25000 грн. по ставці, що діє наразі, 4000000 грн.

Варто зауважити, що податок на розкіш в частині автомобілів має бути доповненим транспортним податком.

Ставка податку на розкіш на мотоцикли, яхти, плавучі судна зареєстровані в державному реєстрі суден, а також на літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України становитиме 20 % від їх вартості під час придбання на митній території України або ввезення на митну територію України з урахуванням податку на додану вартість.

Варто підкреслити, що незважаючи на позитивну практику в питанні податку на розкіш, українські законодавці мають певні занепокоєння в частині відтоку капіталу з країни. Звичайно, що податок на розкіш не можна співвідносити з обсягом оподаткування в розвинутих країнах. Нагадаю, що проектом ліберального ПК України пропонується взагалі виключити податок на розкіш. Однак на нашу думку правильне впровадження податку на розкіш, застосування механізмів контролю за його сплатою та невілювання схем

ухилення від його справляння, не тільки суттєво поповнить бюджети, але й забезпечить реалізацію принципу справедливості оподаткування і як результат змінить суспільну думку щодо тіньової економіки, корупції і феномену зарплати в конвертах.

Що стосується самого ПДФО, то з останніх запропонованих проектів нормативно-правових актів ні один не містить в собі норми в яких би простежувалася трансформація від плоскої шкали оподаткування до прогресивної. Зокрема в проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України» 2018 року запропоновано запровадити у 2018 році ставку ПДФО у розмірі 15 %, а в проекті ліберального ПК ставки ПДФО у розмірах 32 %, 28 %, 20 % у 2018, 2019, 2020 роках відповідно.

На відміну від України в зарубіжних особливістю системи оподаткування доходів, як вже було зазначено вище, є застосування прогресивної шкали оподаткування. Середня ставка ПДФО становить 20 % річного доходу, а у деяких країнах фізичні особи взагалі звільняються від оподаткування якщо їх річний дохід не перевищує певну цифру. У свою чергу найбільші ставки з податку на доходи фізичних осіб становлять 45–50 %.

Доцільно зазначити, що досвід держав-членів ЄС показав, що зниження верхньої межі в оподаткуванні доходів громадян стало сприяти, перш за все, зростанню власних особистих заощаджень громадян, і тим самим дало змогу інвестувати вільні від оподаткування гроші на прогресивні економічні напрямки. Варто відзначити, що одночасно збільшилося споживання товарів та продукції, як результат почала розвиватися економіка та поступово знизилася ціни. Впровадження в життя прогресивної системи оподаткування в державах-членах ЄС дозволили зменшити рівень інфляції, зміцнити позиції національної валюти на економічному ринку та збільшити розмір неоподаткованого мінімуму доходів громадян у багатьох європейських країнах загалом.

Варто зазначити, що в Україні, на нашу думку, найефективнішою буде виступати наступна прогресія в оподаткуванні податку на доходи:

- 1) для до доходів до 2 мінімальних заробітних плат – 10 % від отриманого доходу + 35% єдиного соціального внеску;
- 2) для доходів від 2 до 3,5 мінімальних заробітних плат – 13 % від отриманого доходу + 35 % єдиного соціального внеску;
- 3) для доходів від 3,5 до 7 мінімальних заробітних плат від отриманого доходу в 16% + 35 % єдиного соціального внеску;
- 4) гранична ставка в 20 % до доходів понад 7 мінімальних заробітних плат.

На нашу думку таке поступове підвищення ставки ПДФО дасть певний час для пристосування і налагодження системи державного контролю за справлянням такого податку. На даний момент Україна будує систему прибуткового оподаткування із значним навантаженням на малозабезпечену верству населення. Очевидно, що такий підхід унеможлиблює реалізацію принципу справедливості оподаткування, як наслідок перерозподіл ВВП на користь осіб, що мають більші статки. Втім не менш ефективним буде поступове зменшення податкового навантаження роботодавця щодо соціального внеску, і простеження обсягу зниження феномену зарплати в конвертах. При позитивній практиці доцільним вважаємо розподілити сплату ЄСВ між працівником і роботодавцем: 30 % та 70 % відповідно.

При цьому реформування ПДФО через запровадження шкали прогресивного оподаткування має здійснюватися одночасно з реформуванням ЄСВ. Можливість певного комбінування ПДФО та ЄСВ в різних формах дасть можливість подолати феномен зарплати в конвертах. Звичайно зарплата в конвертах є вже давно традиційною практикою в Україні, а тому реформування ПДФО та ЄСВ має проходити поетапно та одночасно зі створенням системи контролю за діяльністю платників податків.

Для запобігання ухиленню роботодавців від сплати ЄСВ, на нашу думку, необхідно:

- вдосконалити існуючі органи, які виконують фінансові функції, оскільки боротьба з тіньовою економікою має бути одним з основних напрямків діяльності наступні 5 років;

- запровадити перерозподіл ЄСВ між роботодавцем та працівником, що на нашу думку, сприятиме зацікавленості роботодавця в нарахуванні заробітної плати на офіційному рівні, а також зменшить витрати з боку роботодавця щодо нарахування заробітної плати. Відповідно спочатку пропонується передбачити на законодавчому рівні розподіл ЄСВ на 30 % та 70 % на користь працівників і поступово вирівнювати таку пропорцію;

- зменшити ставку ЄСВ до ліберальних 18% показнику;

- перейти на прогресивну шкалу оподаткування ПДФО, що дасть змогу перекласти податкове навантаження на більш забезпечені верстви населення;

- проводити інформаційно-роз'яснювальні заходи з метою пояснення громадськості вигоди отримання легальної заробітної плати та залежності майбутньої пенсії від розміру реальної офіційної заробітної плати.

Що стосується непрямих податків, то особливу увагу варто звернути на ПДВ, наявність якого є необхідною умовою для вступу держави в ЄС. Оскільки в межах ЄС ПДВ є тим фіскальним інструментом, який дозволяє сформувавши єдині засади оподаткування споживання в межах спільного ринку, забезпечуючи тим самим поступову гармонізацію і зближення фіскальних систем окремих країн [190].

Крім того, фахівці в галузі оподаткування називають три основні групи причин, що роблять доцільним введення ПДВ: він забезпечує високі процентні державні доходи, йому властиві нейтральність і, звичайно ж, ефективність. У більшості країн ПДВ забезпечує від 12 до 30% державних доходів, що еквівалентно приблизно 5–10 % ВВП [195].

Зауважимо, що більшість нових держав-членів ЄС у 2010–2017 рр. також зміцнювали фіскальні позиції ПДВ і специфічних акцизів. Так, у Польщі діють диференційовані ставки ПДВ в розмірі 23 %, 8 %, 5 %. Ставка в розмірі 8 % встановлюється на деякі продукти харчування, певні види періодичних видань та книг. Пільгова ставка ПДВ (5 %) – на послуги готелів і ресторанів, дитячі автомобільні крісла, медичне обладнання для інвалідів, послуги зі збору побутових відходів, деякі види продовольчих товарів. При цьому в Польщі не всі господарюючі суб'єкти повинні бути платниками ПДВ. У разі якщо дохід компанії за рік не перевищує 10 тис. євро, необхідність реєстрації компанії в якості платника ПДВ відпадає. Не потрібно платити ПДВ також при здійсненні послуг соціально-культурного призначення (охорона здоров'я, освіта) [196].

Поступово був збільшений розмір податкових ставок ПДВ і в Чеській Республіці: мінімальна ставка ПДВ була збільшена з 5 % до 10 %, а базова – з 19 % до 21 %. В даний час пільгові ставки ПДВ встановлені на ті ж послуги і товари, що й в Польщі. Крім того від сплати ПДВ звільняються послуги радіо, телебачення, основні послуги пошти, послуги страхування, освіти, фінансові послуги та ін. Реєструватися як платники податків ПДВ зобов'язані фірми, річний дохід яких перевищує 1 млн. чеських крон або компанії, які здійснили покупки європейських країнах на суму понад 326 тис. чеських крон [197].

Зважаючи на загальні тенденції оподаткування ПДВ в державах-членах ЄС, слід підкреслити, що в процесі адаптації національного податкового законодавства до вимог та стандартів ЄС мають бути враховані положення:

– Директиви Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. «Щодо спільної системи податку на додану вартість визначає платників податку, операції, що підлягають оподаткуванню, базу та ставки оподаткування»;

– Директиви Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. «Про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн»;

– Директиви Ради 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. «Щодо звільнення від ПДВ та акцизних зборів на товари»;

– Директиви Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 р. «Щодо гармонізації законодавства держав-членів про податки на оборот» [141].

Необхідно зазначити, що незважаючи на зловживання та передбачені законодавством України пільги щодо сплати ПДВ, надходження до бюджету від цього податку в Україні є вищими ніж в державах-членах ЄС. Зокрема, в Україні доходи від ПДВ становлять у середньому 10% на рік, в той час як надходження від ПДВ в країнах ЄС складає 7,1 % від ВВП [198].

Досвід держав-членів ЄС свідчить, що особливістю ПДВ у цих країнах є наявність диференційованої ставки податку. При цьому на відміну від України велика кількість держав-членів ЄС застосовує практику не лише пільгового оподаткування, а й прогресивного. Так, наприклад, в Австрії транспортні засоби оподатковуються за ставкою 32 %, а у Франції прогресивний підхід застосовується до алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Крім того, перелік товарів та послуг, до яких застосовують знижену або нульову ставку в країнах ЄС, набагато більший.

Останнім часом серед економістів та податківців усе частіше обговорюється введення податку з обороту замість ПДВ, або так званого комбінованого виду цих двох податків. Загалом варто відзначити, що наприкінці 2014 року уряд України пропонував внести до ПК України зміни, зокрема в частині ПДВ: зменшення ставки ПДВ до 9 % і введення так званого податку з обороту зі ставками 1 % (до операцій з експорту) та 2 %, (до внутрішніх операцій). Таке реформування повинне було дати бюджету понад 22 млрд гривень, але цей проект так і не було розглянуто.

Однак варто зазначити, що серед прихильників податку з обороту є думки про взагалі повне виключення з податкової системи ПДВ та заміна його податком з обороту. Однак повністю виключити ПДВ абсолютно неможливо, адже відповідно до директив ЄС Україна повинна гармонізувати своє податкове

законодавство до норм і стандартів ЄС, зокрема в частині непрямого оподаткування. Навіть якщо новою стратегічною метою України буде вступ до митного союзу, то однак там існує ПДВ. Але все ж таки спробуємо уявити, що Україна сама задає напрям реформування системи оподаткування і у зв'язку з цим пропонує інноваційні підходи для досягнення цілей такого реформування.

Відповідно доцільно розглянути як позитивний так, і негативний досвід зарубіжних держав для остаточного вирішення доцільності чи недоцільності запровадження податку з обороту в Україні.

Насамперед варто відзначити, що податок з обороту на сьогодні існує в системах оподаткування таких держав із розвиненою економікою, як США та Китай, але принципи його дії сильно відрізняються від тих, що пропонував уряд України в 2014 році. У цих країнах податок з обороту нараховується не на кожному етапі його постачання, як пропонував свого часу Кабінет Міністрів України, а при продажу товару кінцевому споживачеві.

Варто зазначити, що в Китаї, незважаючи на існування податку з обороту, в багатьох регіонах уже впроваджено ПДВ, оскільки податок на оборот не виправдав себе. Подібною є також ситуація в Індії, де як і в Китаї, вже розробляють план відмови від податку з обороту на державному рівні і застосування виключно ПДВ. Очевидно, що не у всіх державах існування податку з обороту виявилось доцільним та виправданим.

Водночас, ми також не підтримуємо позиції, відповідно до якої пропонується ПДВ замінити податком з обороту. На нашу думку, лише поєднання ПДВ та податку з обороту було б вигідним для підприємств і організацій у сфері послуг. На користь цього підходу свідчить той факт, що більшість таких підприємств без ПДВ дає можливість кінцевим споживачам розраховувати на зниження вартості товарів і послуг. Ще одним позитивним моментом такого реформування ПДВ буде зниження обсягу державного відшкодування ПДВ, а відповідно, зниження заборгованості перед експортерами.

Натомість існування виключно податку з обороту замість ПДВ призвело б до втрати українськими товарами конкурентоспроможності на внутрішньому та зовнішньому ринках. Це пояснюється тим, що наразі українські експортери мають можливість відшкодування ПДВ, тобто не враховують ПДВ у вартість своїх товарів. Податок з обороту, навпаки, буде враховувати вартість цих товарів. Сплата податку з обороту розміром 2 % для внутрішніх операцій повністю спотворить сферу торгівлі та власне посередництва, адже така сплата на кожному етапі постачання призведе до зростання вартості товару або збитковості підприємства. Кумулятивний характер податку з обороту, запропонований урядом України, і є його основним недоліком, адже фактично відбувається оподаткування одного й того самого товару декілька разів. Звичайно, що з точки зору наповнення державного бюджету це є дуже вдалим кроком, однак споживачеві потрібно буде платити за товар настільки більше, скільки етапів (циклів) оподаткування він пройшов.

Ми вважаємо, що заміна ПДВ податком з обороту є недоцільною не лише з точки зору стратегічної мети України, а й з економічної та соціальної точок зору, тоді як заснування комбінованої системи може дати позитивні результати, але за умови виключення податку на прибуток підприємств із системи оподаткування України.

Серед іншого в сфері реформування ПДВ доцільно було б скасувати надання рахунків-фактур під час здійснення операцій, звільнених від ПДВ, що загалом передбачене Директивою 2010/45/ЄС та свідчить про застосування спрощеної форми розрахунку за операціям з ПДВ у державах ЄС. Відповідно до норм Директиви 2010/45/ЄС рахунок за спрощеною формою повинен містити такі відомості: дату виставлення рахунку, найменування, адресу та реєстраційний номер постачальника, опис товару/послуги, суму ПДВ або відомості, достатні для його розрахунку. Використання зазначених реквізитів є достатнім для здійснення податкового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання [199].

Ще однією новацією стосовно ПДВ у державах-членах ЄС є також застосування спрощеного порядку бюджетного відшкодування ПДВ. У 2008 році Директивою Ради ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість від № 2006/112/ЄС 28 листопада 2006 року було запроваджено зміни порядку відшкодування ПДВ, сплаченого у державах-членах ЄС з іншим місцезнаходженням платника такого податку. Відповідно платник податків одержав можливість подати декларацію в електронному вигляді про відшкодування ПДВ у тій державі, в якій він здійснює свою діяльність. Як наслідок таке реформування спростило отримання бюджетного відшкодування платникам ПДВ у державах-членах ЄС. Для України такі нововведення також є необхідними зважаючи на стратегічну мету України щодо вступу до ЄС.

Як свідчить практика справляння ПДВ, цей податок є найбільш проблемним у країнах ЄС у частині адміністрування та контролю за ухиленням від його сплати. Серед заходів, що вживаються державами-членами ЄС та спрямовані на попередження ухилення від справляння ПДВ, можна виділити:

1) прийняття єдиного законодавства у частині боротьби зі зловживаннями з ПДВ з установленням чітких правил щодо обміну інформацією та адміністративної співпраці податкових органів країн ЄС;

2) зобов'язання податкових органів надавати необхідну інформацію іншим органам влади в інших країнах у тих випадках, якщо це може допомогти запобігти реєстрації або діяльності фіктивних підприємств [200].

Беручи до уваги зазначене та досвід держав ЄС, процес адаптації ПДВ до вимог нормативних документів ЄС, на нашу думку, повинен здійснюватися поетапно та передбачати:

1) введення певної диференціації, орієнтуючись на практику держав-членів ЄС, де зазвичай діє основна ставка, не нижча від 15 % та одночасно знижена на рівні 5 %;

2) застосування зниженої ставки на товари першої необхідності і підвищення основної ставки на товари розкоші;

3) обмеження пільг стосовно ПДВ, що обумовлено значною кількістю схем ухилення від сплати ПДВ, в основі яких такі пільги;

4) відмову від обкладання товарів за ставкою 0 % при експортних операціях, визнавши їх такими, що не обкладаються податком, платником податку повинен бути постачальник експортеру;

5) здійснення ефективного моніторингу справляння ПДВ;

6) упровадження широкого кола штрафів за порушення податкового законодавства, адже на цьому етапі реформування системи оподаткування України вона має найменш жорстку систему відповідальності у сфері фінансового права загалом.

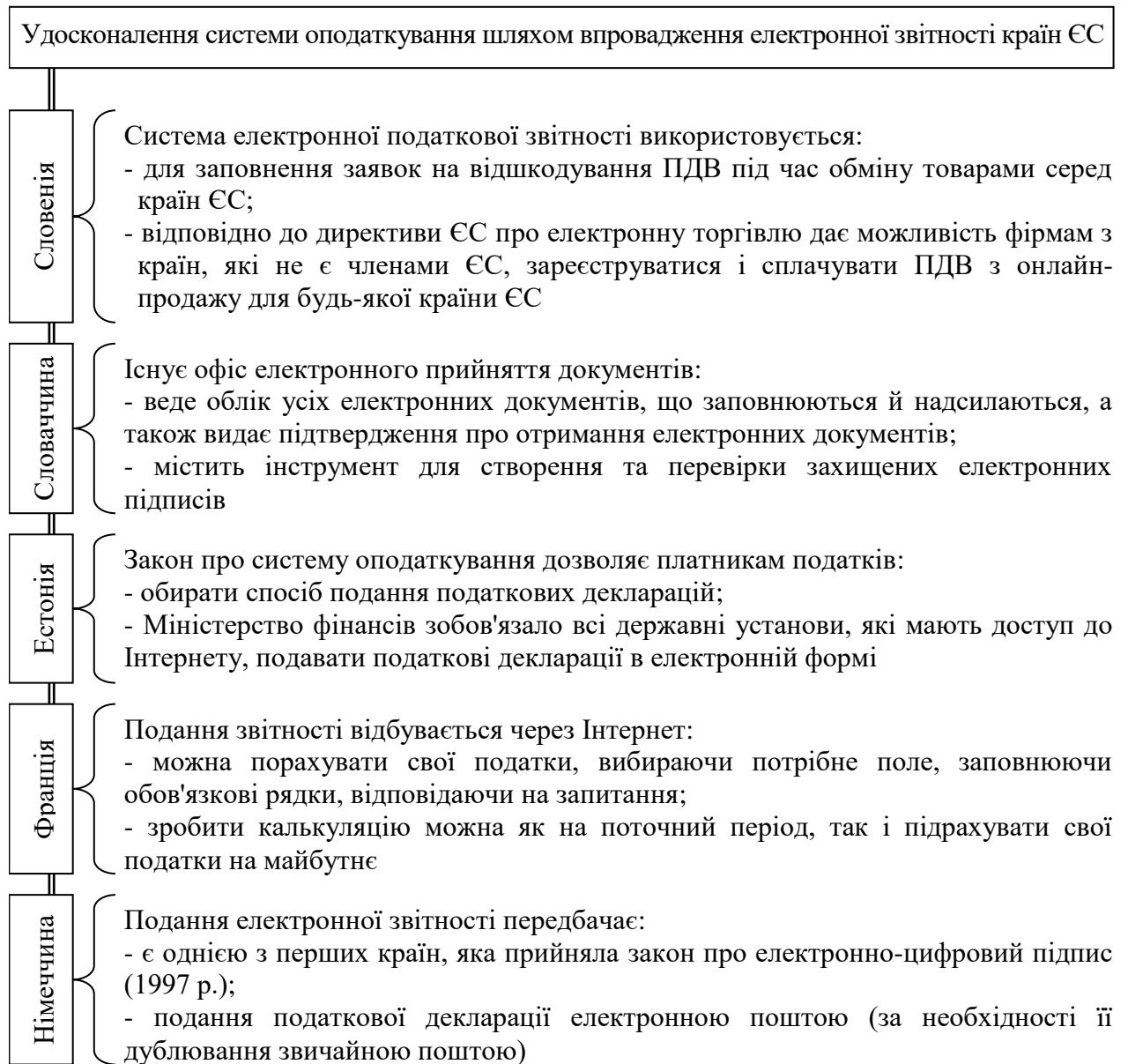
Щодо непрямого оподаткування акцизним податком в Україні, то тут вважаємо за доцільне передбачити поетапне збільшення акцизів на тютюнові вироби та алкоголь. Таке підвищення акцизів повинне відбуватися одночасно з боротьбою у сфері контрабанди таких товарів, подолання підпільного виготовлення таких товарів та їх тіньового роздрібного продажу.

Як засвідчує практика минулих років, за період із 2008 до 2015 року Україна підвищила ставки акцизу на тютюнові вироби у 14 разів. Одночасно дохід у бюджет від паління зріс із 3,5 млрд грн до 22 млрд грн, у той самий час споживання знизилося з 24 % до 18 %. На цей час ставки на підакцизні товари, такі як тютюнові вироби та алкогольні напої, значно нижчі ніж у країнах ЄС. Це свідчить про можливість України наблизити ставки акцизів до середніх в межах ЄС, що ні в якому разі не буде суперечити вимогам та стандартам ЄС.

Крім зазначеного, варто відзначити й те, що для покращення адміністрування ПДВ у державах-членах ЄС (понад 60) було запроваджено електронну звітність (рис. 7). В Україні при цьому питання запровадження електронної звітності також набуло особливої актуальності, внаслідок переваг, які дає електронна податкова звітність як платникам податків, так і органам, які займаються їх адмініструванням, серед яких зниження затрат і поліпшення звітності платників податків, полегшення процедур, спрощення отримання та

обробки звітності, існування безконтактного методу, що унеможливило б зловживання у податковій сфері.

Рисунок 7 – Удосконалення системи оподаткування шляхом впровадження електронної звітності країн ЄС [201].



Таким чином, загальнодержавне оподаткування в Україні на сьогодні не є досконалим та потребує адаптації до вимог та стандартів ЄС, відповідно:

1) запропоновано відмовитися від оподаткування доходів платників податків за єдиною ставкою та ввести прогресивне оподаткування за чотирьома

рівнями; розподілити тягар зі сплати єдиного соціального внеску між роботодавцем і найманими працівниками;

2) обґрунтовано доцільність введення податку на виведений капітал замість податку на прибуток підприємств. Разом з тим для залучення додаткових інвестицій в економіку держави запропоновано запровадити систему податкових кредитів та пільгового оподаткування для інвесторів;

3) обґрунтовано недоцільність заміни ПДВ податком з обороту, зокрема неможливість його встановлення спираючись насамперед на стратегічну мету України – вступ до ЄС й одночасна гармонізація норм податкового права, зокрема в частині ПДВ до директив ЄС;

4) обґрунтовано доцільність щорічного збільшення ставок на підакцизні товари з точки зору наповнення бюджету та боротьби за здоров'я нації.

Беручи до уваги зазначене запропоновано внести ряд змін до ПК України та Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Зокрема, в Законі України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»:

– до змісту п. 1.1 ст. 4 (платники єдиного внеску) додати категорію платників – осіб, які працюють за трудовим договором або контрактом;

– п. 5.1 ст. 8 викласти в такій редакції: «Єдиний внесок для платників, зазначених у ст. 4 (крім пп. 4.1.1) цього Закону, встановлюється розміром 12 % до визначеної ст. 7 цього Закону бази нарахування єдиного внеску»;

– до п. 5.2 ст. 8 додати: «Єдиний внесок для платників, зазначених у статті 4.1.1 цього Закону, встановлюється розміром 6 % до визначеної статтею 7 цього Закону бази нарахування єдиного внеску».

У рамках ПК України пропонується п. 167.1 ст. 167 викласти в такій редакції:

«Ставка податку становить 10 % відсотків бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної

плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами для доходів до 2 мінімальних заробітних плат.

Ставка податку становить 13 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами для доходів від 2 до 3,5 мінімальних заробітних плат.

Ставка податку становить 16 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами для доходів від 3,5 до 7 мінімальних заробітних плат.

Ставка податку становить 20 % бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами для доходів понад 7 мінімальних заробітних плат».

2.4 Основні напрямки удосконалення системи місцевих податків і зборів в Україні

У період поступової євроінтеграції актуальним питанням для України є також можливість переймання досвіду зарубіжних держав у частині формування місцевого бюджету, відповідно дослідження ефективних систем місцевого оподаткування та їх упровадження в Україні є необхідними передумовами реформування системи оподаткування на місцевому рівні.

На нашу думку, не може йти мови про побудову якісної системи місцевого оподаткування в державі без використання основних принципів механізму регулювання місцевих податків та зборів у країнах ЄС, до яких належать:

1) співвідношення послуг, які отримують платники податків та зборів від органів місцевого самоврядування, тобто певний якісний і справедливий розподіл тягара місцевих податків і зборів;

2) прозорість податкового навантаження для юридичних та фізичних осіб платників податків і, як наслідок, підвищення ефективного розподілу ресурсів;

3) безумовне право органів місцевого самоврядування самостійно визначати, встановлювати та змінювати за потреби і в певному обсязі, встановленому законодавством, обсяг місцевих податків та зборів;

4) незначна різниця між обсягом доходу до місцевих бюджетів різних адміністративно-територіальних одиниць, за винятком надання різного виду послуг, що можуть буди відсутні на території певної адміністративно-територіальної одиниці.

У розвинених країнах ЄС місцевим податкам належить значна частка в доходах місцевих бюджетів. Зокрема, в Австрії, Франції, Швеції, Данії, Іспанії місцеві податки становлять у загальній сумі доходів місцевих бюджетів 72 %, 48 %, 61 %, 51 %, 31 % відповідно.

Досить цікавим є досвід Великобританії в частині місцевого оподаткування, оскільки в країні існує лише один місцевий податок, який

справляється з нерухомого майна. Податок на нерухоме майно формує відповідно 100 % місцевого бюджету країни. Варто відзначити, що податок із нерухомості справляється з житла (яхти, квартири, будинки, житлові фургони тощо). Розміри такого податку встановлюються органами місцевої влади і залежать від оцінної вартості об'єкта нерухомості, яка належить до однієї з 8 категорій. Власники нерухомості, яка належить до нижчих категорій, платять 2/3 вартості від об'єкта середньої категорії, а власники нерухомості вищого рівня повинні сплатити в тричі більше, ніж власники, які мають нерухомість нижчого рівня. Крім того, якщо в будинку чи квартирі проживає одна людина, то їй надається знижка 25 %, при цьому не має значення її майновий стан. Щодо інших країн ЄС то тут, навпаки, спостерігаємо велику кількість місцевих податків. Так, у Франції їх понад 50, а в Бельгії взагалі близько 100.

У Франції місцевий бюджет формується на двох принципах: самофінансування та бездефіцитність. Цікавим є той факт, що Франція одна з перших країн в Європі почала децентралізаційну реформу, результатом якої стало існування бюджетів 3 рівнів: урядового, місцевого та бюджету соціального захисту, кожен з яких самостійно визначає свій бюджет. Серед податків, що мають найбільшу питому вагу, варто відзначити податок із землі та податок на житло. При цьому особи віком від 75 років та ще деякі верстви населення не сплачують земельний податок.

Що стосується повноважень місцевих органів управління у Франції, то вони мають право вводити й інші податки та збори: збір на встановлення електроосвітлення, податок на прибирання територій, збір на освоєння родовищ тощо. Ставки місцевих податків та зборів органи влади визначають самостійно під час формування бюджету на майбутній рік, однак у межах максимального рівня, встановлених актом парламенту Франції [173].

Беручи до уваги вищевикладене, можна зробити висновок, що одним з основних податків які наповнюють місцевий бюджет у країнах ЄС, є податок на

нерухоме майно, але він має свої характерні особливості в різних країнах Європейського співтовариства.

У свою чергу, в Україні об'єктом податку з нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, відповідно до ПК України є об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, зокрема їх частка, ПКУ визначає об'єкти житлової нерухомості – будівлі, віднесені згідно з законодавством до житлового фонду, дачні та садові будинки. Ставки податку встановлюються органами місцевої влади, але не можуть бути більші за 1,5 % мінімальної заробітної плати на 1 кв. м за 1 рік. Як уже зазначалося, якщо площа квартири чи будинку перевищує 300 та 500 кв. м, відповідно застосовують ставку розміром 25 000 грн за кожний такий об'єкт.

Однак в Україні частка податку на нерухоме майно, тобто надходження від податку на нерухомість у місцевих бюджетах, становить приблизно 0,2 %. Тобто фактично такий податок є фіскально-незначущим на противагу оподаткуванню нерухомості в зарубіжних країнах.

На нашу думку, така ситуація спричинена, передусім, існуванням широкої системи пільг, що фактично звільняє особу від сплати цього податку. Крім того, власники нерухомості з великою площею давно вже знайшли прогалини в оподаткуванні цим податком та широко використовують їх. Під прогалинами мають на увазі ситуації, коли навіть якщо площа нерухомості значна, то можна зменшити суму податку через оформлення фіктивного співвласництва на цю нерухомість. Тому насамперед варто переглянути систему наданих пільг. Зокрема, ми пропонуємо такі часткові реформування:

- 1) зменшення загальної пільги на 35 %, тобто із 60 до 40 кв. для квартир і 80 кв. для дачних будинків, котеджів та житлових будинків садибного типу;
- 2) скасування пільг зі зменшення оподаткованої площі для квартир, площа яких перевищує 150 кв., дачних будинків, котеджів та житлових будинків садибного типу площа яких перевищує 250 кв.;

3) скасування пільг для різних типів об'єктів житлової нерухомості, зокрема їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, зокрема їх часток) загальна площа яких перевищує 250 кв., причому якщо у власності є квартири площа яких перевищує 150 кв., дачні будинки, котеджі та житлові будинки садибного типу, площа яких перевищує 250 кв.;

4) передбачення прив'язування пільги до квартири чи будинку, а не до особи, тим самим зменшивши поширену нині практику нульового оподаткування;

5) виділення окремих категорій осіб, які взагалі не сплачують податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

б) сплата податку на податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з приміщень комерційного та виробничого використання незалежно від форми власності на таке нерухоме майно.

Ще один підвид податку на майно – транспортний податок, застосування якого є неоднозначним, у зв'язку з його фактичним існуванням як податку на розкіш на автомобілі. Така практика його застосування не дає тих бюджетних надходжень, які дає транспортний податок у зарубіжних країнах. Так якщо в більшості зарубіжних країн транспортний податок загалом забезпечує від 8 % до 15 % надходжень до місцевого бюджету, то в Україні це лише приблизно 0,3 %.

На нашу думку, фіскальна значущість транспортного податку істотно підвищиться, якщо транспортний податок зазнає певних змін. Зокрема, на законодавчому рівні, на нашу думку, необхідно:

– розширити перелік об'єктів оподаткування транспортним податком, а саме внести до нього яхти, літаки, вертольоти, мотоцикли, самохідні машини;

– змінити базу оподаткування транспортним податком:

1) для транспортних засобів, у яких використовується двигун внутрішнього згорання, база оподаткування визначається за об'ємом циліндра

двигуна в літрах. Причому ставка також залежить від типу двигуна (дизельний, бензиновий);

2) для транспортних засобів, у яких застосовуються електронні двигуни, база оподаткування визначається за потужністю двигуна;

3) для водних транспортних засобів у разі відсутності двигуна за довжиною корпусу;

– застосовувати диференційовані ставки в прогресивному співвідношенні залежно від категорії бази оподаткування;

– встановити податковий період на один календарний рік.

Зупинимося власне на транспортному податку на легкові автомобілі. Насамперед, на нашу думку, доцільно ввести три рівні транспортного податку на легкові автомобілі:

1) перший рівень транспортного податку передбачає сплату 2–5 % від вартості автомобіля до 1 000 000 млн грн:

– до автомобілів вартістю до 70 мінімальних заробітних плат (МЗП) застосовувати ставку 2 % від вартості автомобіля;

– до автомобілів вартістю від 70 до 100 МЗП – 3 % від вартості автомобіля;

– до автомобілів вартістю від 100 до 150 МЗП – 4 % від вартості автомобіля;

– до автомобілів вартістю від 150 МЗП, але не більше 1 000 000 млн. грн (визначається як об'єкт розкоші) – 5 % від вартості автомобіля;

2) другий рівень – це плата за реєстрацію транспортного засобу, ставка якого буде залежати від бази оподаткування. База оподаткування в цьому разі визначається таким чином:

– мікролітражні й малолітражні автомобілі з об'ємом двигуна до 1,2 літра – 50 % від МЗП;

– авто малого класу з об'ємом двигуна від 1,2 до 1,8 літра – 1 МЗП;

– авто середнього класу з об'ємом двигуна від 1,8 до 3,5 літра – 2.5 МЗП;

– авто з об'ємом двигуна від 3,5 літра – 4 МЗП;

3) третій рівень – це власне податок із власників транспортних засобів, що сплачується впродовж 8 років від моменту випуску автомобіля і розраховується таким чином:

а) транспортний податок на мікролітражні й малолітражні автомобілі з об'ємом двигуна до 1,2 літра – за ставкою 1 % від МЗП;

б) транспортний податок на авто малого класу з об'ємом двигуна від 1,2 до 1,8 літра становить від 1 % + 0,2 % МЗП за кожні 100 см³ (1 літр) двигуна;

в) транспортний податок на авто середнього класу з об'ємом двигуна від 1,8 до 3,5 літра становить від 2,2 + 0,3 % МЗП за кожні 100 кубічних сантиметрів (1 літр) двигуна;

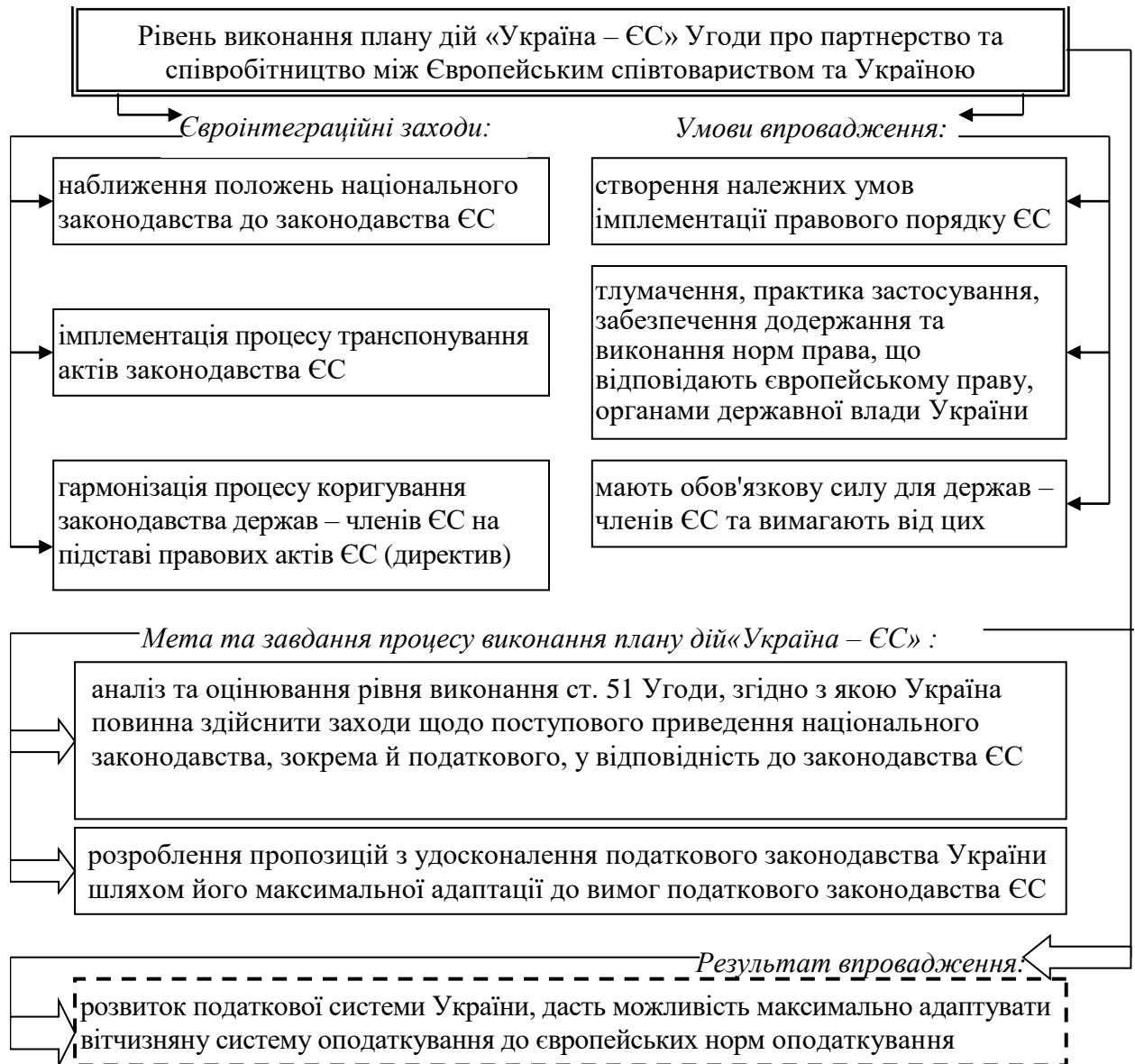
г) транспортний податок на авто з об'ємом двигуна становить від 3,5, 5 % МЗП.

Крім того, на наше переконання, необхідно додатково стимулювати громадян до придбання автомобілів гібридного типу та електромобілів. Тому реформування транспортного податку відразу повинне бути пов'язане із закріпленням на законодавчому рівні певних пільг, зокрема, зазначені види автомобілів доцільно звільнити повністю або частково від перших двох рівнів сплати транспортного податку (за придбання і реєстрацію). Але водночас з тим на гібридні автомобілі та електроавтомобілі вартістю більше від установленої законом суми, вищезазначені пільги не поширюються.

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене та беручи до уваги те, що в Україні триває процес адаптації національного законодавства у сфері оподаткування до вимог ЄС, зазначимо, що на сьогодні основним завданням України на шляху до інтеграції до ЄС є адаптація національної системи оподаткування до стандартів та вимог ЄС. Відповідно на рис. 8 ми навели форми доцільності адаптації системи оподаткування України до норм країн ЄС у зв'язку з виконанням Плану дій «Україна – ЄС» Угоди про партнерство та співробітництво між Європейським співтовариством та Україною, якими

передбачено відповідні напрями впровадження в нашій країні поетапних євроінтеграційних заходів.

Рисунок 8 – Форми доцільності адаптації вітчизняної системи оподаткування до країн ЄС [203].



Таким чином, узагальнюючи вищезазначене для удосконалення місцевого оподаткування доцільно:

1. На законодавчому рівні в частині майнового податку закріпити податок на розкіш. Визначено основні об'єкти оподаткування податку на розкіш, до яких на наше переконання, необхідно віднести: легкові автомобілі, середньоринкова вартість яких становить понад 1,1 млн грн; мотоцикли,

середньоринкова вартість яких становить понад 500 ти. грн; судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту, зазначені в товарній позиції 8903 згідно з УКТ ЗЕД), зареєстровані в Державному судновому реєстрі України чи Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 55 кВт; літаки і вертольоти, зареєстровані у Державному реєстрі цивільних повітряних суден України; вироби з дорогоцінних металів, люксові годинники та предмети антикваріату і мистецтва, вартість яких перевищує 25 мінімальних заробітних плат; квартири, площа яких перевищує 200 квадратних метрів; дачний чи садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу, загальна площа якого перевищує 350 кв.

2. У частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зменшити податкову пільгу та закріпити таку пільгу не за власниками (співвласниками) об'єктів оподаткування, а за самим об'єктом. Такі реформування, на наше переконання, значно підвищать фіскальну значущість податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

3. У частині транспортного податку змінити структуру податку, щоб уникнути подвійного оподаткування, виключити норми щодо реєстрації та першої купівлі авто з Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування під час першої реєстрації». Змінити елементи податку, зокрема, в частині транспортного податку виділити три його підвиди: податок на купівлю незареєстрованого транспортного засобу, податок із власників транспортних засобів та плату за реєстрацію транспортного засобу.

Відповідно слід внести наступні законодавчі зміни: в ст. 265 «Склад податку на майно» ПК України передбачити пп. 265.1.4 «Податок на розкіш»; зменшити передбачену у пп. 266.4.1 ст. 266 «Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» ПК України пільгу зі сплати податку для квартир до 40 кв. і для житлових будинків до 80 кв.; у пп. 266.4.3 п. 266.4 ст. 266 «Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» ПК України

закріпити, що пільги з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки передбачені пп. 266.4.1, для фізичних осіб не застосовуються до об'єкта/об'єктів оподаткування, якщо площа такого/таких об'єкта/об'єктів перевищує 150 кв. для квартир та 250 кв. для житлових будинків.

Висновки до 2 розділу

1. До основних недоліків загальнодержавного та місцевого оподаткування віднесено: 1) високе і неоптимальне податкове навантаження; 2) недосконалість адміністрування податків; 3) відсутність партнерських відносин між громадянами та органами ДФС України.

Визначено, що для усунення зазначених недоліків необхідно: знизити податковий тиск на платників податків, розвиток малого та середнього бізнесу, розширити базу оподаткування окремих податків, забезпечити всі умови для стимулювання інноваційних видів діяльності.

2. Встановлено, що основними недоліками ПДФО є: оподаткування всіх доходів фізичних осіб за єдиною ставкою, чим порушується передбачений у ст. 4 ПК України принцип справедливості оподаткування; покладання виключно на роботодавця тягаря зі сплати ЄСВ. Для усунення зазначених недоліків запропоновано імплементувати досвід розвинених держав світу, в тому числі держав-членів ЄС, де ПДФО справляється за прогресивною шкалою.

3. Визначено, що одним з основних недоліків ПДВ є значна кількість пільг, відсутність диференціації щодо оподаткування та махінації з відшкодуванням ПДВ. У зв'язку з чим запропоновано зменшити кількість пільг щодо більшості груп товарів і залишити лише пільги на товари першої необхідності; ввести диференціацію ставок щодо сплати ПДВ, зменшити її для товарів першої необхідності та, навпаки, збільшити стосовно таких категорій товарів, як машини, тютюнова продукція, алкоголь. Для забезпечення прозорості бюджетного відшкодування грошових сум із податку на додану вартість запропоновано ввести публічний електронний реєстр на

відшкодування ПДВ. Крім того зроблено висновок про недоцільність заміни ПДВ податком з обороту.

4. Проаналізовано та узагальнено основні положення останніх проектів нормативно-правових актів у сфері оподаткування, зокрема, Закон України «Про внесення змін до ПК України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України.

5. Розглянуто досвід зарубіжних держав у сфері оподаткування і виділено основні аспекти, які можна застосувати під час реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні, зокрема:

– в частині акцизного оподаткування обґрунтовано доцільність щорічного поступового підвищення ставок на алкогольну і тютюнову продукцію, а також запровадження електронної системи за рухом підакцизних товарів;

– в частині прямого оподаткування запропоновано ввести прогресивну шкалу оподаткування доходів фізичних осіб:

1) для доходів до 2 мінімальних заробітних плат – 10 % від отриманого доходу + 25 % єдиного соціального внеску;

2) для доходів від 2 до 3,5 мінімальних заробітних плат – 13 % від отриманого доходу + 30 % єдиного соціального внеску;

3) для доходів від 3,5 до 7 мінімальних заробітних плат від отриманого доходу в 15 % + 40 % єдиного соціального внеску;

4) гранична ставка 20 % для доходів понад 7 мінімальних заробітних плат + 40 % єдиного соціального внеску.

– зважаючи на те, що більшість країн світу використовує комбіновану модель сплати ЄСВ, тобто певну частину платить роботодавець, а певну частину – найманий працівник запропоновано розподілити тягар зі сплати ЄСВ в Україні між роботодавцем і найманим працівником;

– у частині прибуткового оподаткування запропоновано зменшити ставку корпоративного податку для юридичних осіб, які здійснюють інноваційну діяльність.

6. Обґрунтовано доцільність уведення податку на виведений капітал. Узагальнюючи основні положення податку на виведений капітал, можна дійти висновку, що: оподатковуватися буде лише виведений капітал, а це буде спонукати бізнес до вкладення капіталу в розвиток підприємства; висвітлення реальних доходів підприємства стане певним поштовхом для сфери банківського кредитування зазначених суб'єктів і, як наслідок, поступово знизить кредитні ставки; податок на виведений капітал сприятиме зниженню тіньового сектору економіки.

7. В частині податку на майно запропоновано ввести податок на розкіш, яким будуть оподатковуватися:

1) легкові автомобілі, середньоринкова вартість яких становить понад 1,1 млн грн;

2) мотоцикли, середньоринкова вартість яких становить понад 500 тис. грн;

3) судна (яхти та інші плавучі засоби для дозвілля або спорту, зазначені в товарній позиції 8903 згідно з УКТ ЗЕД), зареєстровані в Державному судовому реєстрі України чи Судновій книзі України, оснащені стаціонарним або підвісним двигуном (двигунами) потужністю понад 55 кВт;

4) літаки і вертольоти, зареєстровані в Державному реєстрі цивільних повітряних суден України;

5) вироби з дорогоцінних металів, люксові годинники та предмети антикваріату і мистецтва вартістю понад 25 мінімальних заробітних плат;

6) квартири, площа яких перевищує 200 квадратних метрів;

7) дачний чи садовий будинок, котедж або житловий будинок садибного типу, загальна площа якого перевищує 350 кв.

8. У частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки обґрунтовано необхідність його комплексного реформування, зокрема доцільно:

1) зменшити загальну пільгу на 35 % тобто із 60 до 40 кв. для квартир і 80 кв. для дачних будинків, котеджів та житлових будинків садибного типу;

2) скасувати пільгу зі зменшення оподаткованої площі для квартир, площа яких перевищує 150 кв., дачних будинків, котеджів та житлових будинків садибного типу, площа яких перевищує 250 кв.;

3) скасувати пільги для різних типів об'єктів житлової нерухомості, зокрема їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, зокрема їх часток), загальна площа яких перевищує 250 кв., причому якщо у власності є квартири площа, яких перевищує 150 кв., дачні будинки, котеджі та житлові будинки садибного типу, площа яких перевищує 250 кв.;

4) передбачити прив'язку пільги до квартири чи будинку, а не до особи, тим самим зменшивши поширену нині практику нульового оподаткування;

5) виділити категорії осіб, які взагалі не сплачують податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

6) передбачити сплату податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки з приміщень комерційного та виробничого використання незалежно від форми власності на таке нерухоме майно.

9. Запропоновано розширити перелік об'єктів оподаткування транспортним податком, відповідно віднести до них яхти, судна, літаки, вертольоти, мотоцикли, самохідні машини. Виключити норми про сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за першу реєстрацію автомобіля із Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування під час першої реєстрації». Здійснювати оподаткування транспортним податком за трьома рівнями:

1) перший рівень транспортного податку передбачає сплату 2–5 % від вартості автомобіля до 1 000 000 млн грн:

– до автомобілів вартістю до 70 мінімальних заробітних плат (МЗП) застосовувати ставку 2 % від вартості автомобіля;

– до автомобілів вартістю від 70 до 100 МЗП – 3 % від вартості автомобіля;

– до автомобілів вартістю від 100 до 150 МЗП – 4 % від вартості автомобіля;

– до автомобілів вартістю від 150 МЗП, але не більше ніж 1 000 000 млн. грн (визначається як об'єкт розкоші) – 5 % від вартості автомобіля;

2) другий рівень – це плата за реєстрацію транспортного засобу, ставка якого буде залежати від бази оподаткування. База оподаткування в цьому разі визначається таким чином:

– мікролітражні й малолітражні автомобілі з об'ємом двигуна до 1,2 літра – 50 % від МЗП.

– авто малого класу з об'ємом двигуна від 1,2 до 1,8 літра – 1 МЗП;

– авто середнього класу з об'ємом двигуна від 1,8 до 3,5 літра – 2.5 МЗП;

– авто з об'ємом двигуна від 3,5 літра – 4 МЗП;

3) третій рівень – це власне податок із власників транспортних засобів, що сплачується впродовж 8 років від моменту випуску автомобіля і розраховується таким чином:

а) транспортний податок на мікролітражні й малолітражні автомобілі з об'ємом двигуна до 1,2 літра – за ставкою 1 % від МЗП;

б) транспортний податок на авто малого класу з об'ємом двигуна від 1,2 до 1,8 літра становить від 1 % + 0,2 % МЗП за кожні 100 см³ (1 літр) двигуна;

в) транспортний податок на авто середнього класу з об'ємом двигуна від 1,8 до 3,5. літра становить від 2,2 + 0,3 % МЗП за кожні 100 кубічних сантиметрів (1 літр) двигуна;

г) транспортний податок на авто з об'ємом двигуна становить від 3,5, 5 % МЗП.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання – визначення сутності та особливостей адміністративно-правових засад реформування системи загальнодержавних і місцевих податків та зборів в Україні та обґрунтування пропозицій і рекомендацій щодо їх удосконалення. Внаслідок проведеного дослідження сформульовано ряд нових наукових положень та висновків, спрямованих на досягнення поставленої мети, основними з яких є нижче наведені.

1. Під поняттям «податок» запропоновано розуміти індивідуальний, безумовний, безповоротний та безвідплатний обов'язковий платіж, що справляється платником податку до відповідного бюджету в порядку і в терміни встановлені законодавством. Незважаючи на виокремлення досить широкого переліку функцій податків, вважаємо за доцільне підтримати підхід, за якого податкам властиві фіскальна та регулювальна функції.

Збір визначено як законний обов'язковий платіж, що має цільове призначення, сплата якого є однією з умов здійснення на користь платника такого платежу певних юридично значущих дій, зокрема надання певних прав чи видавання дозволів або ліцензій, яке здійснюється органами державної влади та органами місцевого самоврядування. А до ознак збору відповідно віднесено: законність установа, обов'язковість сплати, цільовий характер, індивідуальну відплатність, можливість поворотної дії при сплаті платежу.

2. Узагальнено наукові підходи щодо розуміння поняття та видів функцій оподаткування. Зроблено висновок, що функціями оподаткування є фіскальна, регулювальна, контрольна, стимулювальна.

Визначено, що принципи оподаткування дозволяють реалізувати функції загальнодержавних і місцевих податків та зборів. Запропоновано доповнити існуючий на сьогодні перелік принципів оподаткування в Україні такими принципами, як: стимулювання підприємницької та інвестиційної діяльності, компетенція у сфері оподаткування.

3. Виокремлено та охарактеризовано п'ять етапів становлення системи загальнодержавних податків та зборів: *перший етап* (1930–1991 рр.), характеризується становленням системи оподаткування СРСР, яка згодом обумовила формування системи оподаткування вже незалежної України; *другий етап* (1991–1993 рр.), розпочався з прийняттям Закону УРСР «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 року; *третій етап* (1994–1999 рр.), характеризується пошуком оптимального співвідношення загальнодержавних податків та зборів; *четвертий етап* (2000–2009 рр.), характеризується деталізацією переліку загальнодержавних податків і зборів для фізичних осіб; *п'ятий етап* (2010 – до сьогодні), пов'язаний із прийняттям ПК України та євроінтеграційним курсом України, що обумовлює прийняття ряду нормативних актів для адаптації національного законодавства у сфері оподаткування до вимог та стандартів ЄС.

4. Визначено, що становлення системи місцевих податків та зборів охоплює два етапи: *перший етап* – до прийняття Податкового кодексу України, що характеризується нестабільним переліком місцевих податків та зборів, який визначався у різних нормативних актах; *другий етап* – після прийняття Податкового кодексу України, коли система місцевих податків та зборів зазнала істотних змін.

5. Під сутністю сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування в Україні запропоновано розуміти цілеспрямований, нормативно-організуючий вплив прийнятої на державному рівні сукупності адміністративно-правових норм на систему оподаткування України.

6. Виділено особливості сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України: 1) істотний вплив міжнародно-правового регулювання відносин у межах ЄС на адміністративно-правове регулювання системи оподаткування України; 2) перебування сучасного адміністративно-правового регулювання системи оподаткування України на етапі свого вдосконалення, що обумовлено сучасними євроінтеграційними

процесами; 3) джерелами адміністративно-правового регулювання загальнодержавного та місцевого оподаткування є: а) Конституція України; б) міжнародні акти; в) закони України; г) підзаконні акти: Президента України; органів виконавчої влади; д) рішення органів місцевого самоврядування.

7. Зроблено висновок, що на сьогодні основними недоліками податків як елементів системи оподаткування України є: відсутність прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб, цим порушується принцип справедливості оподаткування та покладання тягаря зі сплати ЄСВ виключно на роботодавця; відсутність консолідованого оподаткування прибутку підприємств; значна кількість пільг зі сплати ПДВ, відсутність диференціації в оподаткуванні та махінації з відшкодуванням ПДВ; обмежений перелік об'єктів оподаткування транспортним податком; існування широкої системи пільг податку на майно, відмінного від земельної ділянки, яка фактично звільняє особу від його сплати.

8. Узагальнено досвід зарубіжних держав у сфері оподаткування, відповідно визначено, що: 1) адміністративно-правове регулювання оподаткування в державах ЄС здійснюється як директивами та регламентами Європейського парламенту, так і нормами національного законодавства держав-членів ЄС; 2) ставки акцизів на алкогольну та тютюнову продукцію в державах ЄС значно вищі за вітчизняні; 3) у частині податку на прибуток підприємств та ПДФО більшість зарубіжних держав використовує прогресивну шкалу оподаткування; 4) досвід зарубіжних держав у частині податку на розкіш свідчить, що майже всі розвинені країни вводили цей податок, однак у деяких із них він не прижився з тих чи інших причин; 5) досвід більшості зарубіжних держав свідчить, що соціальні внески сплачують у переважній більшості комбіновано, тобто і роботодавці і працівники; 6) у сфері оподаткування транспортних засобів досвід зарубіжних держав є досить прогресивним: оподаткування автомобілів залежно від об'єму їх двигуна і викиду вуглекислого газу в повітря; застосування підвищеної ставки податку до

автомобілів з дизельними двигунами та зниженої до бензинових двигунів; пільгове оподаткування електромобілів.

9. Для удосконалення адміністративно-правових засад загальнодержавних податків запропоновано: 1) оподаткування доходів фізичних осіб здійснювати за прогресивною шкалою, а тягар зі сплати ЄСВ розподілити між роботодавцем та найманими працівниками; 2) зменшити ставку податку на прибуток для юридичних осіб, які здійснюють інноваційну діяльність; 3) ввести податок на виведений капітал; 4) закріпити на законодавчому рівні диференційовані ставки щодо сплати ПДВ; 5) запровадити електронну систему за рухом підакцизних товарів, а для забезпечення прозорості бюджетного відшкодування грошових сум із ПДВ створити публічний електронний реєстр на відшкодування ПДВ

10. Для удосконалення адміністративно-правових засад місцевих податків запропоновано на законодавчому рівні в частині майнового податку закріпити податок на розкіш. Відповідно в ст. 265 «Склад податку на майно» ПК України передбачити підпункт 265.1.4 «Податок на розкіш». Крім того, передбачено зменшення пільги зі сплати податку для квартир до 40 м² і для житлових будинків відповідно до 80 м² (п. 266.4.1 ст. 266 «Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» ПК України) та незастосування пільг до об'єкта/об'єктів оподаткування, площа яких перевищує 150 м² для квартир та 250 м² – для житлових будинків (пп. 266.4.3 п. 266.4 ст. 266 «Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» ПК України).

У частині транспортного податку виділено три його підвиди: 1) податок на купівлю незареєстрованого транспортного засобу; 2) податок із власників транспортних засобів; 3) плата за реєстрацію транспортного засобу. Обґрунтовано необхідність змінити структуру транспортного податку, зокрема, для уникнення подвійного оподаткування виключити норми щодо реєстрації та першої купівлі авто із Закону України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування під час першої реєстрації».

11. Розроблено конкретні пропозиції та рекомендації для вдосконалення адміністративно-правових засад загальнодержавних та місцевих податків і зборів, зокрема викласти п. 167.1 ст. 167 ПК України у такій редакції:

«Ставка податку становить 10 % від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, до 2 мінімальних заробітних плат.

Ставка податку становить 13 % від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, від 2 до 3,5 мінімальної заробітної плати.

Ставка податку становить 16 % від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, від 3,5 до 7 мінімальних заробітних плат.

Ставка податку становить 20 % від бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 цієї статті) зокрема, але не виключно у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, понад 7 мінімальних заробітних плат».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Пабат О.В. Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки. *Право і безпека*. 2015. № 4 (59). С. 47–50.
2. Лучковська С.І. Фінансове право: навч. посіб. Київ: КНТ. 2010. 296 с.
3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов; пер. с англ. В. С. Афанасьев. Москва: Эксмо. 2007. 957 с.
4. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения; пер. с англ. Т. 1. Москва: Госполитиздат. 1955. 360 с.
5. Нити Ф. Основные начала финансовой науки. Москва. 1904. 623 с.
6. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. Москва: Финансы и статистика. 2003. 256 с.
7. Витте С.Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве. Фонд экономической книги «Начала». 1997. 487 с.
8. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. *Золотые страницы финансового права*. Москва. 2002. Т. 3. С. 57.
9. Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів: Каменяр. 2000. 303 с.
10. Буряковський В.В. Податки: навч. посіб. Дніпропетровськ: Пороги, 1998. 611 с.
11. Заяц Н.Е. Теория налогов: учеб. Минск: БГЭУ. 2002. 220 с.
12. Иванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: підручник. Київ: Атіка. 2006. 920 с.
13. Игонина Л.Л. Муниципальные финансы: учеб. пособие. Москва: Экономистъ. 2003. 330 с.
14. Рукина С.Н. Местные налоги и сборы в условиях реализации Налогового кодекса РФ: учеб. пособие. Ростов-н/Д. 2001. 80 с.
15. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. Москва: АО «ЮрИнфор». 2009. 473 с.

16. Исаев А.А. Государственный кредит. В кн. «Финансы и налоги: очерки теории и политики. Москва: статут. 2004. Т. 4. С. 432–450.
17. Оніщик Ю.В. Податок і збір як системоутворюючі категорії податкового права. *Адвокат*. 2010. № 2 (113). С. 32–35.
18. Про систему оподаткування України: Закон України № 1251-12 від 01.10.1991 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 1991. № 39. Ст. 510.
19. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
20. Конституція України: Закон України № 254к/96-ВР від 28.06.1996 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 1996. № 30. Ст. 141.
21. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів; за заг. ред. М.Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України. 2010. 2389 с.
22. Про Державний бюджет України на 2018 рік: Закон України № 2246-VII від 07.12.2017 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 2018. № 3–4. Ст. 26.
23. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України № 320-XIV від 17.12.1998 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 1999. № 5–6. Ст. 39.
24. Скоробогач В.І. Критерій класифікації та його значення для створення категорії місцевих податків та зборів. *Форум права*. 2013. № 4. С. 384–387.
25. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: в 6 т. Т. 3. Учение о налоге. Харків: Легас; Право. 2005. 94 с.
26. Маршалок Т., Заклекта-Берестовенко О. Теоретико–прагматичні ознаки справляння податку на додану вартість в Україні. *Наука молода*. 2014. № 21. С. 120–133.

27. Івашків Т.С., Петрина М.Ю., Кушлик О.Ю., Вербовська Л.С. Переваги та недоліки в системі прямого і непрямого оподаткування. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2013. № 7. С. 333–338.
28. Турянський В.І. Податки як суспільно-економічна категорія, їх функції та види. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2014. Вип. 24.1. С. 296–302
29. Слатвінська М.О., Дубовик О.Ю. Податкова система: навч. посібник. Одеса: ОНЕУ. 2013. 202 с.
30. Гмиря В.П. Роль податків в умовах забезпечення розвитку економіки України. *Фінансовий простір*. 2014. № 4(16). С. 58–62.
31. Лісняк В. І. Правові форми реалізації стимулюючої функції податків: дис. Харків, 2016. 220 с.
32. Поддєрьогін А.М., Білик М.Д., Буряк Л.Д. Фінанси підприємств: підручник. [6-те вид., перероб. та допов.]. Київ: КНЕУ. 2006. 552 с.
33. Пурденко О.А. Специфіка функцій податків у галузі електроенергетики сфери матеріального виробництва. *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. 2010. № 3. С. 86–91.
34. Василик О.Д. Теорія фінансів: підручник. Київ: НІОС. 2000. С. 206.
35. Борейко В. Напрями посилення регулюючої функції податків. *Економіка України*. 2009. № 1. С. 50–57.
36. Литвиненко Я.В. Податкова політика: навч. посіб. Київ: МАУП. 2003. 224 с.
37. Письменний В. Стимулюючий характер оподаткування у контексті вітчизняного та зарубіжного досвіду. *Світ фінансів*. 2010. № 3. С. 137–142.
38. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні. URL: <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.
39. Голишевська Л.В., Андрущак А.А. Роль фіскальної та регулюючої функції податків в економіці держави. *Международный журнал экономики*. 2010. № 3. С. 40–45.

40. Корягін М.В., Гончарук І.В., Гринкевич С.С., Соціально-економічна природа і функції податків. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. Вип. 19.9. С. 132–138.
41. Податкова система: навч. посіб.; за заг. ред. Андрущенко В.Л. Київ: ЦУЛ. 2015. 416 с.
42. Новицький В.Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології. *Фінанси України*. 2007. № 10. С. 60–73.
43. Гетьман К.О. Принципи оподаткування як засоби реалізації фіскальної функції податку. 2015. С. 188–198.
44. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2005. 190 с.
45. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов. Москва: ИНФ–М. 1996. 191 с.
46. Хомутич В.Ю. загальні засади встановлення податків та зборів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2015. 193 с.
47. Чернадчук В.Д. Становлення та розвиток української науки фінансового права: монографія. Суми: Мрія. 2017. 208 с.
48. Косолапов А. И. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2005. 872 с.
49. Чернадчук Т. Принципи податкового законодавства: окремі питання. Актуальні питання вітчизняної юридичної науки: матеріали Третьої Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Суми, 14–15 квітня 2016 р. Суми. 2016.
50. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3-х т. // Б.В. Колесніков, Т.І. Єфименко, В.А. Копилов і ін.; під заг. ред. М. Я. Азарова. Київ: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України. 2011. 590 с.

51. Олійник О.В., І.В. Філон Податкова система: навчальний посібник. Київ: ЦУЛ. 2006. 456 с.
52. Вінцова Д.С. Співвідношення принципів фіскальної достатності та економічності оподаткування: автореф. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ. 2016. 21 с.
53. Найденко О.Є., Єніна-Березовська А.О. Обґрунтування принципів оподаткування як основи зростання конкурентоспроможності економіки України. *Бізнесінформ*. 2016. № 10. с. 295–296.
54. Вінцова Д.С. Принцип рівності як невід’ємна складова принципів податкового регулювання. *Фінансове право*. 2014. № 1 (27). С. 4–6.
55. Кощук Т.В. прагматика формування и реализации фискальной политики в Украине. *Журнал Европейской экономики*. 2008. Т. 7. № 2. С. 257–272.
56. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку. *Науковий Вісник: фінанси, банки, інвестиції*. 2010. № 3. С. 6–10.
57. Вікторчук М.В. Адміністративно-правове регулювання місцевих податків і зборів в Україні в умовах євроінтеграції: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2016. 219 с.
58. Лазур С.П. Етапи розвитку податкової системи України: завдання для подальшого функціонування. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2016. Вип. 1 (2). С. 89–94.
59. Про запобігання фінансової катастрофи та створення умов для економічного заростання в Україні: Закон України № 1166-VII від 27.03.2014 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 2014. № 20–21. Ст. 745.
60. Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України № 1797-VIII від 21.12.2016 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 2017. № 5–6. Ст. 48.

61. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році: Закон України № 2245-VIII від 07.12.2018 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 2018. № 8. Ст. 46.
62. Адміністративно-територіальна реформа в Україні: оптимальна модель: монографія; за заг. ред. О.І. Соскіна. Київ: Ін-т трансформації суспільства, 2007. 288 с.
63. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <http://sfs.gov.ua/>.
64. Тараненко В., Шевченко Н. Оцінка фіскальної ефективності місцевого самоврядування у Дніпропетровській області. *Ефективна економіка*. 2013. № 1. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2361>.
65. Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України № 56–93 від 20.05.1993 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 1993. № 30. Ст. 336.
66. Тищук Т.А. Тіньова економіка в Україні: масштаби та напрямки подолання; за ред. Я.А. Жаліла. Київ: НІСД. 2011. 31 с.
67. Артёмов І.В., Вітер Д.В., Загайнова Л.І., Казакевич О.М., Руденко О.М. Нормативно-правове забезпечення стратегічного курсу України на європейську та євроатлантичну інтеграцію: навч. посіб.-хрестоматія у 2 ч. / уклад. і коментар. Ужгород: Ліра. 2007. Ч. I. 452 с.
68. Думчиков М.О. Теоретичні засади історичного аспекту розвитку та формування системи місцевих податків та зборів. *Юридичний науковий електронний журнал*. № 5. С. 121–23.
69. Тарасюк М., Руденко І. Местные налоги и сборы в контексте реформирования налогообложения в Украине. *Вісник КНТЕУ*. 2012. № 6. С. 92–103.
70. Бак Н.А. Місцеве оподаткування в Україні; стан і перспективи посилення дієвості. *Економіка: реалії часу*. 2017. № 1 (29). С. 12–25.

71. Яковенко О.О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ. 2007. 18 с
72. Лютий І.О., Демиденко Л.М., Романюк М.В. Податкова система: навч. посіб.; за ред. І.О. Лютого. Київ: ЦУЛ. 2009. 456 с.
73. Дзвінська Ю.О., Ярема Б.П. Сучасний стан та перспективи оподаткування прибутку підприємств в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 3 (43). С. 645–649.
74. Юрчишена Л.В. Податок на доходи фізичних осіб: механізм стягнення та джерело доходу бюджету. *Фінанси, учет, банки*. 2016. № 1 (21). С. 215–224.
75. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія. *Ефективна економіка*. 2011. № 4. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=527>.
76. Юрченко О. Податок на додану вартість: аналіз податкової реформи 2016 року. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 12. С. 18–25.
77. Голоядова Т.О. Необхідність удосконалення податкової системи України для покращення інвестиційного. *Молодий вчений*. 2017. № 2 (42). С. 153–157.
78. Про місцеве самоврядування: Закон України від 21.07.1997 р. Верховна Рада України. Відомості Верховної Ради України. 1997. № 24. Ст. 170.
79. Про встановлення податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки в м. Сумах: Рішення Сумської міської ради VII скликання № 2252-МР від 21.06.2017 р. URL: <http://dresurs.smr.gov.ua/regulatoryni-akty/>
80. Про затвердження форм типових рішень про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Постанова Кабінету Міністрів України № 483 від 24.05.2017 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/483-2017-п>.
81. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Наказ Міністерства фінансів України № 408 від 10.04.2015 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0479-15>.

82. Щодо подання Міністерству доходів і зборів України відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Наказ Міністерства юстиції України та Міністерства доходів і зборів України № 699/5/38 від 12.04.2012 р. URL: <http://sfs.gov.ua/podatki-ta-zbori/mistsevi-podatki/podatok-na-neruhome-mayno--/normativno-pakti/95074.html>.
83. Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору: Наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2015 р. № 636. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0912-15>.
84. Про встановлення на 2018 рік розміру ставки збору за місця для паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування в м. Коростені: Рішення Коростенської міської ради № 711 від 29.06.2017 р. URL: http://www.korosten.in.ua/images/RADA/7_sklukana/15/rs-15-711.pdf.
85. Про встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів на території Крижопільської селищної ради на 2018 рік: Рішення Крижопільської селищної ради № 4-19/17 від 13.07.2017 р. URL: <http://krselrada.com.ua/wp-content/uploads/2017/07/4-19>.
86. Товкун Л. В. Місцеві податки та збори як складові податкової системи України: їх особливості та розвиток. *Державне будівництво та місцеве самоврядування*. 2015. Вип. 29. С. 85–96.
87. Україна 2017-2018: нові реалії, старі проблеми (аналітичні записки). Київ. 2017. URL: <http://razumkov.org.ua/vydannia/shchorichni-analitychni-pidsumky-i-prohnozu>.
88. Бюджетний кодекс України: Закон України № 2456-VI від 08.07.2010 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 2010. № 50–51. Ст. 572.
89. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-

членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page10.

90. Про схвалення Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади в Україні: Розпорядження Кабінету міністрів України № 333-р від 01.04.2014 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/333-2014-p>.

91. Про Стратегію сталого розвитку «Україна-2020»: Указ Президента України № 5/2015 від 12.01.2015 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>.

92. Про добровільне об'єднання територіальних громад: Закон України № 157-VIII від 05.02.2015 р. / *Верховна Рада України*. Відомості Верховної Ради України. 2015. № 13. Ст. 91.

93. Богатирьова Є.М. Податкові реформи в Україні: результативність та стратегічні орієнтири: автореф. дис. ... канд. економ. наук. Одеса. 2016. 21 с.

94. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 142-р від 08.02.2017 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-p>.

95. Європейська хартія місцевого самоврядування від 15.10.1985 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_036.

96. Теремецький В.І. Форми адміністративно-правового регулювання податкових відносин в Україні. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2011. Вип. 604. С.68–73.

97. Про введення в дію Структури та Штатного розпису Державної фіскальної служби України: Наказ ДФС України № 1 від 09.07.2014 р. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63704.html>.

98. Про організацію добору кадрів у Державній фіскальній службі України: Наказ ДФС України № 421 від 15.06.2017 р. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/72733.html>.

99. Про затвердження Складу конкурсної комісії з визначення уповноважених бірж, які здійснюють продаж майна платників податків, що перебуває у

податковій заставі: Наказ ДФС України від № 746 09.11.2017 р. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/72586.html>.

100. Про затвердження Інструкції про порядок ведення обліку, зберігання, використання і знищення документів та інших матеріальних носіїв інформації, що містять службову інформацію, у ДФС та її територіальних органах: Наказ ДФС України № 24 від 16.01.2017 р. URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/71261.html>.

101. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи: Наказ Міністерства фінансів України № 859 від 02.10.2015 р. URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/nakazi/65107.html>.

102. Про затвердження Порядку формування та надсилання узагальненої інформації про обсяги сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість, визначені у висновках: Наказ Державної податкової адміністрації України та Державного казначейства України № 68/23 від 03.02.2011 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0199-11>.

103. Офіційний сайт Світового банку. URL: <http://russian.doingbusiness.org/>

104. Податкові механізми відновлення соціально-економічного розвитку в контексті реформи 2016 року: аналітична записка. URL: <http://www.niss.gov.ua/articles/2299/>.

105. Мартиненко В. П. Основні напрями розвитку оподаткування доходів фізичних осіб. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2008. № 5. С. 70–73.

106. Шмир І. П. Прогресивна шкала податку на доходи фізичних осіб як справедливий регулятор соціально-економічних процесів. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2. С. 179–184.

107. Руденко В. В., Волощук Р. Є. Консолідоване оподаткування прибутку підприємств: зарубіжний досвід і вітчизняні реалії. *Financial & Credit Activity: Problems of Theory & Practice*. 2017. Vol. 2 Issue 23. P. 205–212.

108. Третьякова О. В. Вплив податкової політики на економічний стан та подальший розвиток країни. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 5 (4). С. 147–149.
109. Подолянчук О. А. Податок на додану вартість: сутність та стан первинного обліку. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 82–101.
110. Дахнова О. Є., Білик М. Ю. Оцінка індикаторів фіскальної ефективності. ПДВ в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 7. С. 431–435.
111. Боровик П.М., Бречко В.П. Недоліки сучасного вітчизняного механізму справляння акцизного податку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 2 (1). С. 73–81.
112. Больбіт Ю. Л. Державний контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук. Суми. 2017. 20 с.
113. Руденко В.В. Перспективи вдосконалення системи місцевого оподаткування в Україні. Шоста Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція «Науковий потенціал України» 2010. URL: <http://intkonf.org/rudenko-vv-perspektivi-vdoskonalennya-sistemi-mistsevogo-opodatкування-v-ukraini/>.
114. Черепанин М.І. Оподаткування суб'єктів малого бізнесу: сучасний стан та напрями реформування. *Молодий вчений*. 2016. № 40. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/235.pdf>.
115. Офіційний сайт економічного журналу «Нова доба». URL: <http://nova-doba.com.ua>.
116. Лісовий А.В. Інформаційне вдосконалення системи місцевого самоврядування. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 1 (151). С. 432–440.

117. Дроговоз Ю., Черніков Д. Як та навіщо реформувати Державну фіскальну службу України. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28826.pdf>.
118. Корягіна Т.В. Шляхи вдосконалення податкової системи в Україні. *Збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук*. 2017. С. 73–78. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/conf/eko/27dec2017/68.pdf>.
119. Иванов Ю.Б. Тенденции мировой налоговой политики в контексте антикризисного регулирования / Налоговые реформы. Теория и практика: монографія; под ред. И.А. Май Бурова, Ю.Б. Иванова. Москва: ЮнитиДана. 2010. С. 381–395, с. 282–283.
120. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо проведення податкової реформи та підвищення інвестиційної привабливості України: проект Закону України від 16.03.2017 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=61355.
121. Проект ліберального Податкового кодексу України. 2017. URL: http://www.appu.org.ua/opencms/export/sites/default/.content/files/Kodex/KodexNew_PRINT2.pdf.
122. Про обіг криптовалюти в Україні: проект Закону України № 7183 від 06.10.2017 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2webproc4_1?pf3511=62684.
123. Про стимулювання ринку криптовалют та їх похідних в Україні: проект Закону України № 7183-1 від 10.10.2017 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62710.
124. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія. Київ: Комп'ютерпрес. 2006. 277 с.
125. Напрями формування податкової політики України в контексті фіскальної децентралізації та розширення бази оподаткування: монографія; за ред. А.І. Крисоватого, О.Д. Десятнюк. Тернопіль: ТНЕУ. 2016. 182 с.
126. Хорошаєв Є.С. Формування інтегративної фіскальної моделі в Європейському Союзі: дис. ... канд. економ. наук. Київ. 2007. 215 с.

127. Белкина М., Новикова Л., Бобошко Е. Система налогообложения ЕС. Днепропетровск: Днепропетровская торгово–промышленная палата. 2014. 56 с.
128. Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту: директива ради 67/227/ЄЕС від 11.04.1967 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_201.
129. Про спільну систему податку на додану вартість: директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
130. Про звільнення від податку на додану вартість і акцизів на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн: директива Ради (ЄС) № 2007/74 від 29.12.2007 р. Офіційний вісник ЄС. L 346, с. 6–12.
131. Думчиков М.О. Зарубіжний досвід країн Європейського Союзу у сфері удосконалення системи оподаткування та доцільність його застосування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. № 4. С. 142–148.
132. Офіційний рейтинг податків Paying Taxes. URL: <https://fbs-tax.com/uk/media-center/blog-uk/what-is-vat-and-its-rates-in-european-countries/>.
133. Мариненко Н.М. Особливості сплати ПДВ у країнах Європейського Союзу. *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих учених «Соціально-економічні аспекти розвитку економіки»*. 2017. С. 109–111.
134. Податковий кодекс Федеративної Республіки Німеччина (Abgabenordnung (AO): від 01.01.1977 р. URL: <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm>.
135. Залунін В.Ф. Аналіз тенденцій та питання удосконалення механізму непрямого оподаткування, виходячи з міжнародного досвіду. *Інфраструктура ринку*. 2016. № 2. С. 308–312.
136. Кілінкарова Е. Е. Податкове право зарубіжних країн: підручник. Санкт-Петербург). 2015. URL: http://stud.com.ua/31192/pravo/podatkove_pravo_zarubizhnih_krayin.

137. Лютий І.О. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.; за ред. І.О. Лютого. Київ: ЦУЛ. 2009. 456 с.
138. Про реструктуризацію системи Співтовариства з оподаткування енергопродуктів та електроенергії: директива Ради ЄС № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
139. Про структуру і ставки акцизів, що застосовуються до тютюнових виробів (кодифікація): директива Ради ЄС № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
140. Про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС: директива Ради ЄС від 16.12.2008 р. № 2008/118/ЄС. URL: <http://www.minjust.gov.ua/45885>.
141. Офіційний сайт Європейського парламенту. URL: <http://www.europarl.europa.eu/portal/en>.
142. Красовский К. Антитабачная политика ЕС: каких акцизов ждуть Украине. *Європейська правда*. URL: <http://www.eurointegration.com.ua/rus/experts/2015/08/13/7036845>.
143. Карпенко С.П. Сутність та особливості акцизного оподаткування: світовий досвід та перспективи в Україні. *Економіка та держава*. 2015. № 3. С. 117–121.
144. Акцизне оподаткування в Україні та за кордоном. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/2630?issue=64>.
145. Резнік О.М. Міжнародний досвід оподаткування непрямих податків. *Форум права*. 2015. № 4. С. 266–272.
146. Мониторинг СМИ по пенсионной тематике департамента аналитики и мониторинг информационного агентства. Москва: Интегриум. 2011. С. 42–48.
147. Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посіб. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/444/1/402_IR.pdf.
148. Максимчук Є.О. Системи забезпечення соціального захисту в зарубіжних країнах. Наукові праці НДФІ. 2006. № 4. С. 66–72.

149. Про загальноприйняту систему оподаткування товариств різних держав-членів при злитті, поділі, передачі активів і обміні акцій: директива Ради ЄС № 90/434/ЄЕС від 23.07.1990 р. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/994_451.
150. Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів: директива Ради ЄС № 90/435/ЄЕС від 23.07.1990 р. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_358.
151. Кастан'єд Б. Загальні принципи податкової системи в Європі – Узагальнений огляд: предпр. Київ. 2010. 13 с.
152. Загальний податковий кодекс. Code général des impôts. Version consolidée au 15 avril 2018. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte>.
153. Закон Федеративної Республіки Німеччини «Про податок на прибуток» від 14.08.2017. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>.
154. Inkomstskattelag (1999:1229) URL: <https://lagen.nu/1999:1229>.
155. Небильцова В.М., Остапенко Н.В. Оподаткування доходів фізичних осіб в Україні в порівнянні зі світовим досвідом. Наукові праці Національного університету харчових технологій. 2012. № 44. С. 196–203.
156. Абрамченко Н.А. Зарубіжний досвід оподаткування фізичних осіб: минуле та сучасність. *Держава та регіони*. 2015. № 5 (86). С. 63–68.
157. Офіційний сайт аналітичного центру taxpolicycenter. URL: http://www.taxpolicycenter.org/sites/default/files/legacy/taxfacts/content/PDF/individual_rates.pdf.
158. Податок на доходи фізичних осіб (або прибутковий податок) в Італії. URL: <https://udiaspora.com/post/podatok-na-dokhodi-fizichnikh-osib-abo-pributkoviy-podatok-v-italii>.
159. Толочко В.М., Музика Т.Ф. Огляд механізму стягування податків в Україні та деяких країнах світу. *Современная формация*. 2016. С. 71–74.

160. Мороз П.А. Податок на прибуток підприємств як інструмент фіскальнобюджетної політики країн ЄС у забезпеченні інноваційного розвитку. *Економіка та держава*. 2013 № 2. С. 110–114.
161. Офіційний сайт ОЕСР. URL: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#/>
162. Червінська О. С., Паранчук С. В., Могиляк І. П., Досвід окремих країн в оподаткуванні прибутку підприємств. Управління у сферах фінансів, страхування та кредиту: тези доповідей II Всеукраїнської науково-практичної конференції. 2009. С. 34–35. URL: <http://ena.lp.edu.ua/bitstream/ntb/7730/1/12.pdf>.
163. PWC (2016), “China. Corporate – Taxes on corporate income”, available at: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Peoples-Republicof-China-Corporate-Taxes>.
164. Офіційний сайт уряду Канади. URL: <https://www.canada.ca/en/services/taxes/income-tax/corporation-income-tax.html/>
165. Хомутенко А., Бзова Ю. Адаптація зарубіжного досвіду оподаткування прибутку підприємств до вітчизняної практики. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2016. № 7. С. 112–131.
166. Корецька С.О. Аналіз податкової системи Франції. *Економіка та держава*. 2011. № 12. С. 27–29/
167. Малишкін О. Особливості оподаткування прибутку корпорацій і його облік на підприємствах Німеччини. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 42–52.
168. Пігуль Н.Г. Зарубіжний досвід проведення децентралізаційних реформ. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 6. С. 684–688.
169. Бондарук Т.Г. Зарубіжний досвід місцевого оподаткування та можливості його застосування в Україні. Збірник наукових праць *Національного університету державної податкової служби України*. № 1. 2011. С. 56–66.

170. Букина И. Современные тенденции налогового администрирования в зарубежных странах. *Мировая экономика и международные отношения*. 2009. № 7. С. 34–42.
171. Галкін В.М. Досвід місцевого самоврядування розвинутих країн та можливість застосування його в Україні. *Державне будівництво*. 2007. № 1 (2). URL: <http://195.5.41.214/e-book/db/2007-1-2/doc/5/06.pdf>.
172. Гостева О.Ю. Місцеві податки в зарубіжних країнах: досвід та напрями застосування в Україні. *Економіка та право*. 2016. № 3. С. 134–139.
173. Сидорова И.М. Солидарный налог на состояние во Франции. *Налоги и налогообложение*. 2009. № 1. С. 61–70.
174. Лунина И.А., Кириленко О.П., Лучка А.В. Диверсификация доходов местных бюджетов; под ред. И.А. Луниной; НАН Украины; Ин-т экон. и прогноз. Киев. 2010. 320 с.
175. Гостева О.Ю. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, як можливість поповнення місцевих бюджетів. *Економіка та право*. 2015. № 2. С. 79–84.
176. Данилишин В.І. Транспортний податок: зарубіжний досвід та українські реалії. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 3. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/12196/1/145.pdf>.
177. Бобошко Л. І. Транспортний податок в Україні: стан та перспективи. *Збірник наукових праць Університету Державної фіскальної служби України*. 2017. № 1. С. 25–36.
178. Бортнік Н.В. Зарубіжна практика місцевого оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. № 8 (1). С. 15–17.
179. Офіційний сайт всесвітньої організації туризму. URL: <http://www2.unwto.org/ru>.
180. Місцеві фінанси: підручник; за заг. ред. О. П. Кириленко. 2-ге вид., доп. і перероб. Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ. 2014. 448 с.

181. Аналіз європейського досвіду використання туристичного збору: Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит народного депутата України. URL: <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28934.pdf>.
182. Николаева Е.В. Сравнительный анализ налога на роскошь в зарубежных странах. Оценка перспектив для России. *Экономика и менеджмент инновационных технологий*. 2014. № 2. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/05/5225>.
183. Обзор налоговой системы Швейцарии. URL: http://www.s-ge.com/sites/default/files/RU_Investorenhandbuch_120815_10pdf.
184. Карлін М.І. Фінанси країн Європейського Союзу: навч, посіб. Київ: Знання. 2011. 639 с.
185. Лузгина А. Современные трансформации налоговых систем. *BEROC Policy Paper Series*. № 38. 2016. 14 с.
186. Крысоватый А.И., Мельник В.Н., Коцук Т.В. Сущность и концептуальные основы формирования налоговой политики в условиях евроинтеграционных процессов. *Экономика Украины*. 2016. № 1 (642). С. 35–52.
187. Україна піднялася на 23 позиції в рейтингу легкості сплати податків. *Економічна правда*. 2016. URL: <http://www.epravda.com.ua/news/2016/11/23/611970>.
188. Іляшенко А.Х. Європейський вимір розвитку податкової системи України. *Економічні науки*. 2015. № 3. С. 154–162.
189. Біла Л.М. Спільні і відмінні риси податкових системи країн Європейського Союзу та України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 5. С. 656–660.
190. Doing Business 2017. URL: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>.
191. Офіційний сайт Національного банку України. URL: <https://bank.gov.ua/control/uk/index>.

192. Офіційний сайт журналу Ліга. Фінанси. Налог на выведенный капитал: олигархи VS белый бизнес. URL: <http://finance.liga.net/ekonomika/opinion/nalog-na-vyvedennyu-kapital-oligarhi-vs-belyu-biznes>.
193. Дубровський В.І. Реформа оподаткування доходів підприємств (корпоративного податку) як ключова частина ліберальної податкової реформи в Україні. 2016. № 5. URL: <http://iset-ua.org/ru/doslidzhennya/item/46-reforma-opodatkuvannj-pributku-liberal>.
194. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податку на виведений капітал». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/nt3558>.
195. Прокопенко І.А. Європейські тенденції розвитку адміністрування ПДВ. *Международный научный журнал «Интернаука»*. 2017. № 1 (23).
196. Tax facts 2016 Poland. URL: http://www.bakertilly.pl/media/507152/Tax_2016_EN.pdf.
197. European Union VAT rates 2017. URL: <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/eu-vat-rates>.
198. Бетлій О., Джуччі Р., Кірхнер Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок краще? Київ/Берлін. 2013. 20 с.
199. Малишко Ю.М. Імплементация досвіду країн ЄС щодо спрощення загальнообов'язкових процедур для платників податків в Україні. Стратегія і механізми регулювання промислового розвитку: Зб. наук. пр. Київ: ІЕП НАНУ. 2016. С. 73–84.
200. Гречко А. В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції. *Проблеми економіки*. 2014. № 3. С. 60–70.
201. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/dosvid-modernizachii-krain-svity/kutai/?print>.

ДОДАТКИ

Додаток 1

Список публікацій здобувача:

1. Думчиков, М. О. Теоретичні засади історичного аспекту розвитку та формування системи місцевих податків та зборів. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 5. С. 121–123.
2. Думчиков М. О. Основні напрямки та етапи реформування системи оподаткування в Україні. *Право і суспільство*. 2017. № 5. С. 188–194.
3. Думчиков М. О. Використання досвіду країн ЄС у побудові якісної податкової системи. *National law journal: theory and practice*. 2017. № 5 (27). С. 73–78.
4. Думчиков М. О. Недоліки системи оподаткування в Україні та концептуальні підходи до їх вирішення. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2017. № 6 (21). С. 32–37.
5. Думчиков М. О. Зарубіжний досвід країн Європейського Союзу у сфері удосконалення системи оподаткування та доцільність його застосування в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. № 4. Т. 1. С. 142–147.
6. Думчиков М. О. Основні недоліки системи місцевих податків та зборів України та концептуальні підходи до їх вирішення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. № 6. Т. 2. С. 66–70.
7. Думчиков М. О. Теоретичні засади історичного процесу реформування системи загальнообов'язкових податків та зборів в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 48. С. 146–151.
8. Думчиков М. О. Теоретичні засади історичного аспекту розвитку та формування системи місцевих податків та зборів. *Діяльність органів публічної влади щодо забезпечення стабільності та безпеки суспільства : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Суми, 21–22 травня 2015 р.)*. Суми. 2015. С. 109–111.

9. Думчиков М. О. Основні недоліки місцевих податків та зборів в Україні та концептуальні підходи до їх вирішення. *Основні недоліки, проблеми систематизації та перспективи розвитку: матеріали Науково-практичної конференції* (м. Херсон, 9–10 лютого 2018 р.). Херсон. 2018. С. 60–63.

10. Думчиков М.О. Теоретичні засади історичного процесу реформування системи загальнообов'язкових податків та зборів в Україні. *Вплив юридичної науки на розвиток міжнародного та національного законодавства: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Харків, 16–17 лютого 2018 р.). Харків. 2018. С. 24–28.

11. Думчиков М. О. Основні недоліки непрямого оподаткування в Україні та концептуальні підходи до їх вирішення. *Реформування правової системи в контексті євроінтеграційних процесів в Україні: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Суми, 18–19 травня 2018 р.). Суми. 2018. С. 32–35.

АКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи
Сумського державного університету

А.М. Чорноус

«12» березня 2018 р.

АКТ

про впровадження у наукову діяльність результатів дисертаційного дослідження
Думчикова Михайла Олександровича «Адміністративно-правові засади реформування
системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні» на здобуття наукового
ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і
процес; фінансове право; інформаційне право

Комісія у складі:

Голова – д.ю.н., доцент, завідувач кафедри АГПФЕБ Гаруст Ю.В.

Члени комісії – к.ю.н., доцент, доцент кафедри АГПФЕБ Солонар А.В.;

– к.ю.н., старший викладач кафедри АГПФЕБ Колеснікова М.В.

Комісія склала цей акт з приводу розгляду результатів дисертаційного дослідження
Думчикова Михайла Олександровича на тему: «Адміністративно-правові засади
реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні» та їх
впровадження у наукову діяльність.

Висновок: комісія вважає, що результати проведеного Думчиковим М.О.
дисертаційного дослідження на тему: «Адміністративно-правові засади реформування
системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні» отримані на основі
грунтовного аналізу та вивчення адміністративно-правових засад реформування системи
загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні, мають ґрунтовний та
аргументований характер і використовувалися при проведенні наукових досліджень у
рамках науково-дослідницької роботи «Діяльність органів публічної влади щодо
забезпечення стабільності та безпеки суспільства» (номер державної реєстрації
0114V001904), яка розробляється в Навчально-науковому інституті права Сумського
державного університету.

Акт складений у 2-х примірниках.

Голова комісії

Члени комісії

Ю.В. Гаруст

А.В. Солонар

М.В. Колеснікова

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет

ЗАТВЕРДЖУЮ
Перший проректор

Сумського державного університету

В.Д. Карпуша
« 17 » січня 2018 р.

АКТ

про впровадження в освітній процес результатів дисертаційного дослідження
Думчикова Михайла Олександровича «Адміністративно-правові засади
реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в
Україні» на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за
спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право;
інформаційне право

Комісія у складі:

Голова – завідувач кафедри ЦПДФП, д.ю.н., доцент Старинський М.В.

Члени комісії – к.ю.н., доцент, доцент кафедри АГПФЕБ Логвиненко М.І.

– к.ю.н., доцент, доцент кафедри АГПФЕБ Солонар А.В.

Комісія склала цей акт з приводу розгляду результатів дисертаційного дослідження Думчикова Михайла Олександровича «Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні» і їх використання в освітньому процесі з дисциплін «Адміністративне право», «Фінансового права», «Податкове право» кафедри цивільно-правових дисциплін та фінансового права і кафедри адміністративного, господарського права та фінансово-економічної безпеки Сумського державного університету.

Висновок: комісія вважає, що результати дослідження Думчикова Михайла Олександровича «Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні» отримані на основі ґрунтовного аналізу та вивчення особливостей реформування системи

загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні, мають комплексний характер та використовуються при проведенні лекцій, семінарських і практичних занять кафедри цивільно-правових дисциплін та фінансового права і кафедри адміністративного, господарського права та фінансово-економічної безпеки Сумського державного університету зі студентами при вивченні дисциплін «Адміністративне право», «Фінансового права», «Податкове право».

Акт виконаний у 2-х примірниках.

Голова комісії

Члени комісії



М.В. Старинський

М.І. Логвиненко

А.В. Солонар

**НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ
ІНСТИТУТ
ПУБЛІЧНОГО ПРАВА**
вул. Козацька, 116, м. Київ, 03118
Тел. 228-10-31
E-mail: sipl@i.ua
www.sipl.com.ua



**SCIENTIFIC INSTITUTE
OF PUBLIC LAW**
116 Kozatska Str., Kyiv, 03118
Tel. 228-10-31
E-mail: sipl@i.ua
www.sipl.com.ua

17.01.2018р № 9/1/2-93

На № _____ від _____

ДОВІДКА

про використання результатів дисертації здобувача наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право Думчикова Михайла Олександровича «Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні» під час внесення змін і доповнень до податкового законодавства

Повідомляємо спеціалізованій вченій раді К 55.051.07 Сумського державного університету, що результати дисертації Думчикова Михайла Олександровича «Адміністративно-правові засади реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні» спрямовані на: 1) узагальнення адміністративно-правових засад реформування загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні; 2) визначення основних недоліків загальнодержавного та місцевого оподаткування в Україні; 3) формулювання пропозицій щодо удосконалення адміністративно-правових засад загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні використовуються Науково-дослідним інститутом публічного права під час розробки пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення податкового законодавства та розроблення нових нормативно-правових актів з питань реформування системи загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні.

Директор Інституту



Галуцько В. В.